أثر أساليب المعاينة على جودة التدقيق

(من وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين)

The effect of sampling methods on the auditing quality

(from the perspective of Jordanian auditors)

إعداد

رائد احمد حسين ابو الجحاش

المشرف

الأستاذ الدكتور محمد ياسين الرحاحلة

قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

تشرين ثاني ٢٠١٣

أثر أساليب المعاينة على جودة التدقيق

(من وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين)

The effect of sampling methods on the auditing quality

(from the perspective of Jordanian auditors)

إعداد

رائد احمد حسين ابو الجحاش

٠٩٢٠٥٠٤٠٢٩

إشراف

أ. د. محمد ياسين الرحاحلة

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيـــــــــع
الأستاذ الدكتور محمد ياسين الرحاحلة	رئيساً و مشرفا	....
الدكتور عودة احمد بني احمد	عضواً	....
الأستاذ الدكتور وليد زكريا صيام	عضواً خارجياً	....

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية إدارة المال والأعمال في جامعه آل البيت ٢٠١٣/٢٠١٤

نوقشت و أوصي بإجازتها / تعديلها / رفضها بتاريخ : ....

الإهداء

إلى من كان رضاها أغلى ما أملك إلى أمي الغالية أسأل الله أن يتغمدها في رحمتة

إلى

والدي الحبيب حفظه الله

إلى

زوجتي الغالية

إلى

أبنائي أحمد وزينب ومحار الأعزاء

إلى

إخوتي وأخواتي الكرماء

إلى

أصدقائي منذر خاطر و الدكتور هاشم السلمي وكل أصدقائي الأوفياء

إلى

كل موحد من أبناء أمة الإسلام

أهدي هذا العمل المتواضع

الشكر و التقدير

أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان إلى الأستاذ الدكتور محمد ياسين الرحاحلة لتفضله بقبول الإشراف على هذه الرسالة و تقديمه كل العناية والرعاية والنصح والإرشاد، فكان له الفضل بعد الله في إنجاز هذه الرسالة ، فله مني عظيم الشكر والتقدير والوفاء والعرفان بفضله.

و أتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة و إبداء ملاحظاتهم القيمة. لكم جميعا شكري و احترامي.

و أتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة الكرام أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة على ما قدموه لي من معرفة وإرشاد أثناء دراستي وإلى جميع أعضاء هيئة التدريس بكلية إدارة المال والأعمال بجامعه آل البيت.

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

الملخص

أثر أساليب المعاينة على جودة التدقيق

(من وجهة نظر مدققيي الحسابات الأردنيين)

اعداد

رائد احمد حسين ابو الجحاش

اشراف

أ.د محمد ياسين الرحاحلة

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اساليب المعاينة وأثرها على جودة التدقيق. ولتحقيق هذا الهدف سعت الدراسة الى بيان أثر كل من أساليب إختيار العينة الغير إحتمالية (الحكمية) على جودة التدقيق. وبيان اثر أساليب إختيار العينة الإحتمالية على جودة التدقيق. وقد تم تصميم استبانة لمعاجة الجانب العملي وتم توزيعها على المحاسبين القانونيين الاردنيين المزاولين للمهنة وعددهم (٣٥٨) وقد تم توزيع (١٨٧) استبانة، خضع للتحليل منها ١٧٧ استبانة اي بنسبة ٩٤,٦% من الاستبيانات الموزعة، وقد تم استخدام الانحدار المتعدد في اختبار الفرضيات وفيما يلي اهم النتائج. النتيجة الاولى :يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاساليب اختيار العينة الغير احتمالية على جودة التدقيق. والنتيجة الثانية :- يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاساليب اختيار العينة الاحتمالية على جودة التدقيق. حيث كانت طريقة اختيار العينة العنقودية في المرتبة الاولى من حيث تأثيرها على جودة التدقيق، وفي المرتبة الثانية العينة المنتظمة، والثالثة العينة الطبقية، والرابعة العينة مصادفة، والخامسة العينة العشوائية البسيطة، والسادسة العينة وفقا لمجموعة متتابعة، واخيرا الإختيار المباشر للعينة.

وعلى ضوء النتائج أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات من اهمها : - يجب على المدقق أن ياخذ بعين الاعتبار عند اختيارالعينة الطريقة المناسبة التي تكون اكثر موضوعية، وتقلل من اخطاء المعاينة، وتقلل من التحيز في اختيار وتحديد حجم العينة، ويمكن من خلالها قياس ورقابة وضبط مخاطر أخطاء المعاينة كميا. وكذلك اختيار الطريقة التي تقلل من القضاء على الحكم الشخصي للمدقق والتي تضعف خبرتة في مزاولة المهنة.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١-١ المقدمة

١-٢ مشكلة الدراسة

١-٣ أهداف الدراسة

١-٤ أهمية الدراسة

١-٥ فرضيات الدراسة

١-٦ مخطط متغيرات الدراسة

١-٧ الدراسات السابقة

١-٨ مجتمع وعينة الدراسة

١-٩ ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

١-١٠ الأساليب الإحصائية المستخدمة

١-١١ منهجية الدراسة

١-١٢ مصطلحات الدراسة

١-١ المقدمة

لقد شهد العالم في ألآونة الأخيرة إتساع كبير في حجم الشركات وظهور شركات الأموال المساهمة وذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية البسيطة وشركات التضامن، وما تضمنه ذلك من فصل ملكية المشروع وإدارته مما دعا إلى تعين مدققين حسابات كوكلاء عنهم للقيام بالمراقبة والتدقيق. حيث تتأثرمهنة التدقيق منذ نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات والتي تهدف إلى تلبية حاجات الأفراد وأصحاب المصالح والشركات. وتستمد مهنة التدقيق نشأتها من الحاجة إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يتم الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع.

وفي المراحل المبكرة للتدقيق كانت عملية التدقيق تتطلب تدقيق كامل لكافة العمليات أي التدقيق الشامل، إلا أنة في الآونة الأخيرة وخاصة بعد التوسع والتطور الاقتصادي وازدياد حجم الشركات وخاصة الشركات المساهمة مما نتج عن ذلك ازدياد حجم العمليات اليومية والمستندات اصبحت عملية التدقيق الشامل اكثر صعوبة وتستغرق الوقت والجهد الكبير بالاضافة الى التكلفة العالية.

وتتطلب قوانين تدقيق الحسابات والأعراف والقواعد المحاسبية من المدقق إعداد تقرير يذكر فيه فيما إذا كانت القوائم المالية تمثل الموقف المالي بشكل عادل في ضوء فحصة للحقائق والبنود التي دققها وأن المطلوب من المدقق هو القيام بعملية التدقيق، أما الكيفية التي ينجز بواسطتها مهمته فتظل مسؤوليتة، وبذلك يكون من الافضل للمدقق أن يقوم بتدقيق كامل لجميع العمليات دون إستثناء، ومن المعروف حاليا أن مثل هذا التدقيق ليس عمليا ولا ضروريا وبحاجة الى جهد ووقت كبير، وإذا قام المدقق بتدقيق أقل من ١٠٠% من البيانات المحاسبية فان النتائج لتلك البيانات تكون عرضة للخطأ، أي أن هناك بعض المخاطر بأن نتائج عملية التدقيق قد لاتمثل الموقف المالي بشكل دقيق. وقد اصبح مدققوا الحسابات يستعملون طرق المعاينة في إختيار العينات بشكل كبير وخاصة عندما يدققون حسابات مؤسسات كبيرة ومتعددة العمليات ، ومن هذه الطرق - أساليب إختيارالعينات الغير إحتمالية (الحكمية) مثل (الإختيار المباشر للعينة وإختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة والإختيار مصادفة، - وأساليب إختيار العينات الإحتمالية مثل (العينة العشوائية البسيطة والعينة المنتظمة والعينة الطبقية والعينة العنقودية). وأن هذه الطرق تتمتع بمزايا متعددة أهمها اختصار الوقت وتخفيض التكلفة مع مراعاة الدقة والثقة في النتائج النهائية.

١-٢ مشكلة الدراسة

في ظل ما يحصل من تطورات في المجتمع المالي، وفي ظل اتساع منشآت الأعمال، وازدياد العمليات اليومية للشركات، مما يترتب عليه إزدياد العبء على مدقق الحسابات الذي من واجباته تدقيق هذه العمليات، وعندما يتعذر على المدقق الخارجي تدقيق جميع العمليات للشركة فانه يلجئ إلى استخدام أسلوب العينات من أجل تدقيق العمليات أو من أجل تقييم نظام معين من خلال متابعة سير العمليات فيه، كما أن هذه العينات التي سيتم اختيارها بالطرق الاحصائية وغير الإحصائية سوف تخضع للفحص والإختبار من قبل المدقق وأن نتيجة فحصها سوف يحدد نتيجة أعمال التدقيق.

وتتمحورمشكلة هذه الدراسة حول الاسئلة التالية :

- **السؤال الأول :** هل يوجد أثر لأساليب إختيار العينة غير الإحتمالية (الحكمية) على جودة التدقيق الخارجي.

  ويتفرع عنه الأسئلة التالية :
  - هل يوجد أثر لأسلوب الإختيار المباشر للعينة على جودة التدقيق.
  - هل يوجد أثر لأسلوب إختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة على جودة التدقيق.
  - هل يوجد أثر لأسلوب إختيار العينة مصادفة على جودة التدقيق.

- **السؤال الثاني :** هل يوجد أثر لأساليب إختيار العينة الإحتمالية على جودة التدقيق.

  ويتفرع عنه الأسئلة التالية :
  - هل يوجد أثر لأسلوب إختيار العينة العشوائية البسيطة على جودة التدقيق .
  - هل يوجد أثر لأسلوب إختيار العينة المنتظمة على جودة التدقيق.
  - هل يوجد أثر لأسلوب إختيار العينة الطبقية على جودة التدقيق.
  - هل يوجد أثر لأسلوب إختيار العينة العنقودية على جودة التدقيق

١-٣ أهمية الدراسة

تكمن اهمية هذه الدراسة من أهمية تقرير مدقق الحسابات بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، والتي يتم الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإقتصادية الهامة للعديد من الجهات مثل الإدارة والمستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية. وقد سمحت معايير التدقيق المتعارف عليها بإستخدام العينات الاحصائية وغير الاحصائية في التدقيق واختيار اسلوب المعاينة المناسب من قبل المدقق الخارجي، ومن هنا يجب على المدقق ان يكون حذرا في اختيار اسلوب وطريقة اخذ العينة بما يتناسب مع البيانات والعمليات والقوائم المالية المتوفرة وما سيترتب على هذه العينة من نتائج مهمة في تقرير المدقق، حيث ان هذه النتائج تعتمد عليها الكثير من الجهات المستفيدة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المهمة والمبنية على ثقتهم برأي المدقق الفني المحايد وهذا يتطلب زيادة مسؤولية المدقق تجاه هذه الجهات لتقديم تقارير ذات جودة عالية.

١-٤ أهداف الدراسة

هدفت هذه الدراسة الى ما يلي :

أولا : التعرف على أثر أساليب إختيار العينة الغير إحتمالية (الحكمية) على جودة التدقيق .

- التعرف على أثر أسلوب الإختيار المباشر للعينة على جودة التدقيق.
- التعرف على أثر أسلوب إختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة على جودة التدقيق.
- التعرف على أثر أسلوب إختيار العينة مصادفة على جودة التدقيق .

ثانيا : التعرف على أثر أساليب إختيار العينة الإحتمالية على جودة التدقيق .

- التعرف علي أثر أسلوب إختيار العينة العشوائية البسيطة على جودة التدقيق
- التعرف على أثر أسلوب إختيار العينة المنتظمة على جودة التدقيق.
- التعرف على أثر أسلوب اختيار العينة الطبقية على جودة التدقيق .
- التعرف على أثر أسلوب إختيار العينة العنقودية على جودة التدقيق.

١-٥ فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى : لا يوجد أثر لأساليب إختيار العينة الغير إحتمالية (الحكمية) على جودة التدقيق.

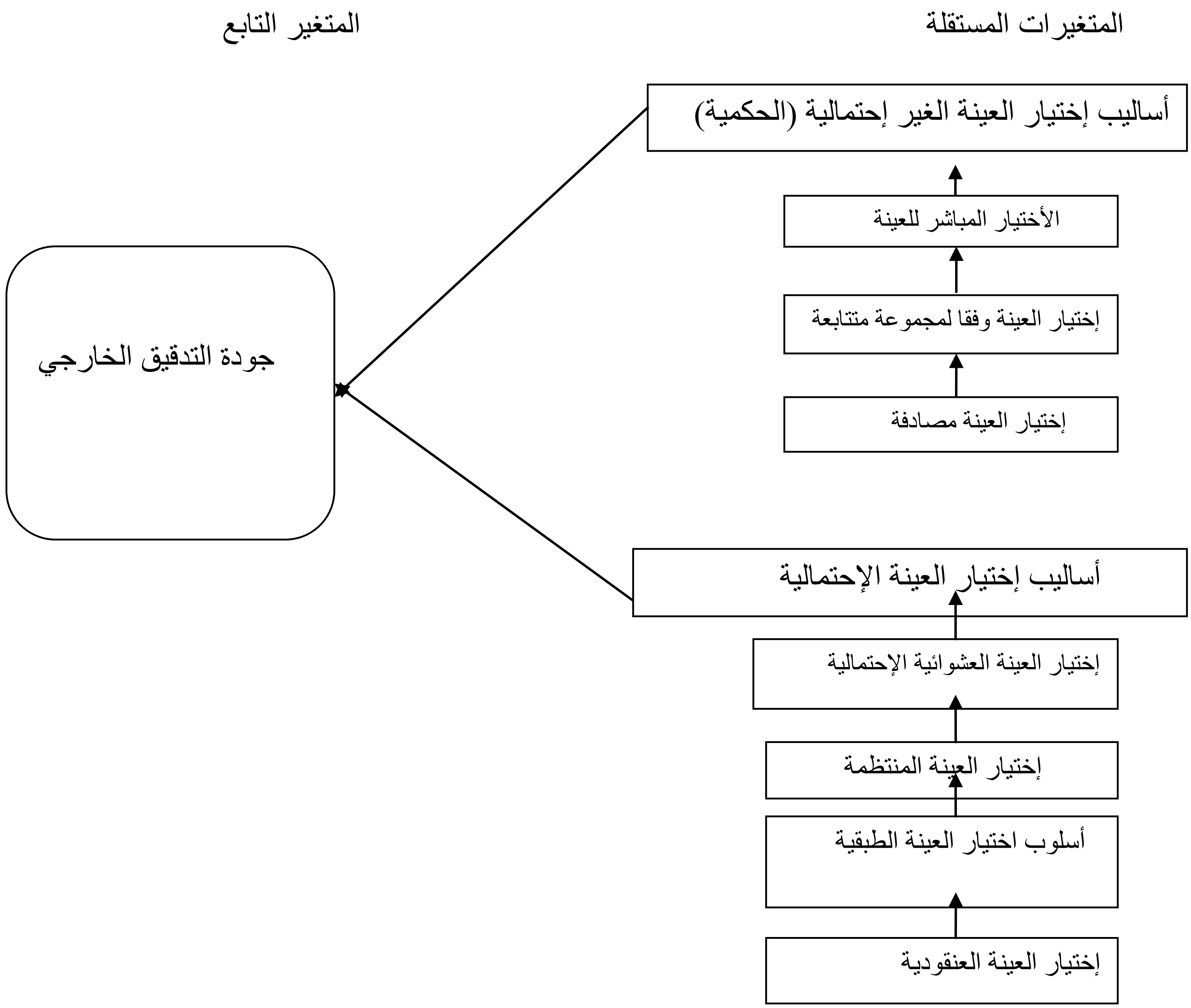
ويتفرع عنها الفرضيات التالية :

- لا يوجد أثر لأسلوب الإختيار المباشر للعينة على جودة التدقيق.
- لا يوجد أثر لأسلوب إختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة على جودة التدقيق.
- لا يوجد أثر لأسلوب إختيار العينة مصادفة على جودة التدقيق.
- **الفرضية الثانية :** يوجد أثر لأساليب إختيار العينة الإحتمالية على جودة التدقيق.

ويتفرع عنها الفرضيات التالية :

- لا يوجد أثرلأسلوب إختيار العينة العشوائية البسيطة على جودة التدقيق.
- لا يوجد أثر لأسلوب إختيار العينة المنتظمة على جودة التدقيق.
- لا يوجد أثر لأسلوب إختيار العينة الطبقية على جودة التدقيق.
- لا يوجد أثر لأسلوب إختيار العنقودية على جودة التدقيق .

١-٦ مخطط متغيرات الدراسة



١-٧ الدراسات السابقة

١- دراسة بني احمد (٢٠٠٠) بعنوان: العوامل المؤثرة في اختيار عينات التدقيق في البنوك التجارية الأردنية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أكثر الأساليب الإحصائية استخداماً لاختيار عينات التدقيق من قبل مدققي الحسابات الأردنيين فيما يتعلق بالبنوك التجارية الأردنية، ومدى اختلاف هذه الأساليب مع اختلاف عناصر القوائم المالية ومدى التوافق بين الأساليب المستخدمة فعلاً والأساليب الأكثر ملائمة من وجهة نظر المدققين، وقد اختار الباحث قطاع البنوك التجارية الأردنية لدوره في التنمية الاقتصادية في الأردن. ولتحقيق هذه الأهداف تم اعداد استبانة تتضم بعض المعلومات العامة عن المدققين والأساليب الإحصائية لاختيار عينات التدقيق، والمشكلات التي يحتمل أن يواجهها المدققون وتم توزيع الاستبانة على ١١٠ مدققين يمارسون التدقيق في البنوك، حيث تم استرجاع ٧٨ منها. وتوصلت الدراسة إلى أن مدقق الحسابات الأردني يستخدم الأساليب الإحصائية وبما يوفر قاعدة علمية تمكنة من الدفاع مستقبلا تجاه أي اعتراض من قبل مستخدمي القوائم المالية. كما أظهرت نتائج الدراسة أن أهم العوامل تأثيراً على اختيار عينات التدقيق هي: عدم كفاءة نظام التدقيق الداخلي، وارتفاع الأهمية النسبية للعنصر موضع التدقيق، وعدم التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بها، وصعوبة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وتدني إمكانيات مكتب التدقيق، وقصر الفترة الزمنية الواقعة بين تاريخ التكليف وتاريخ إصدار القوائم المالية، وتدني أتعاب مدقق الحسابات وارتفاع تكاليف التدقيق الخارجي، وزيادة ضغط العمل لدى المدقق. وقد اوصت الدراسة بضرورة قيام جمعية مدققي الحسابات بالدور المنوط بها من خلال عقد الدورات التدريبية، وفرض مزيد من الرقابة على عمل المدققين الخارجيين. كما اوصت بإعادة النظر بالتشريعات الحالية وبما يتلائم وتطورات مهنة تدقيق الحسابات على الصعيد العالمي، واوصت بضرورة قيام الجهات المنظمة لمهنة التدقيق وبالتعاون مع المشرع الأردني بالوقوف على مدى التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة وتوفير الحماية اللازمة للمدقق.

٢- دراسة جربوع (٢٠٠٧) بعنوان: المشاكل الناجمة عن استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة وحالات مساهمة المراجع الخارجي للتخفيف من آثارها على القوائم المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح المشاكل الناجمة عن استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة وحالات مساهمة المراجع الخارجي التخفيف من آثارها على القوائم المالية. ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم إستبانة وتوزيعها على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، بلغ عددها ٨٥ إستبانة

وبلغت الردود ٦٨ إستبانة. ونتج عن الدراسة ظهور مشاكل في تطبيق العينة الإحصايئة تتمثل في طريقة اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الإختيار، وتحديد حجم المجتمع وحجم العينة واختيار العينة بطريقة تظمن سلامة تمثيلها للمجتمع، وكذلك التقييم اللاحق لنتائج العينة. وأوصت الدراسة بضرورة مراعاة المدقق عند اختيار العينة الإحصائية التي يتم سحبها بطريقة عشوائية دون التدخل الشخصي ومراعاة عدم التحيز. كما يجب على المدقق التأكد من الإجراءات التي وضعتها الإدارة في نظام الرقابة الداخلية مطبق على كافة العمليات المالية. وكذلك الأخذ في الإعتبار أهداف إختيار العينة وخصائص المجتمع الذي ستؤخذ منه العينة.

٣- دراسة الخوري وعودة (٢٠١٠) بعنوان: ممارسات اختيار عينات التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة من وجهة نظر المدقق الخارجي.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسات اختيار عينات التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية، وتحديد أكثر الأساليب استخداماً من قبل مدققي الحسابات الأردنيين، والتعرف على أهم العوامل المؤثرة على أساليب اختيار عينات التدقيق، وأهم الصعوبات التي تحد من استخدام مدققي الحسابات الأردنيين الأساليب الإحصائية لاختيار عينات التدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة جمعت البيانات بواسطة استبانه وزعت على عينة بلغ قوامها ٦٠ مدققاً يمارسون تدقيق الحسابات للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان حيث تم استرداد ٤٣ استبانه صالحة لأغراض التحليل. وقد توصلت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات الأردنيين يستخدمون الأساليب الإحصائية لاختيار عينات التدقيق، وأن الاختيار المباشر هو الأسلوب الأكثر استخداما من قبلهم، يليه أسلوب اختيار العينة مصادفة. كما ويدرك مدققو الحسابات الأردنيون أهمية استخدام الأساليب الإحصائية عند اختيار عينات التدقيق في الشركات الصناعية. وقد أظهرت الدراسة أن من أهم المعوقات التي تحد من استخدام مدققي الحسابات الأردنيين الأساليب الإحصائية لاختيار عينات التدقيق هي: ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمنشآت محل التدقيق، وعدم المعرفة ببرامج الحاسوب التي تساعد على اختيار العينات بالأساليب الإحصائية. وأخيراً طورت هذه الدراسة عددا من التوصيات في ضوء نتائجها. وأهمها زيادة كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية ليتم الاعتماد عليها من قبل مدققي الحسابات الخارجيين.

٤- دراسة زغرب (٢٠١٠) بعنوان: العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق وفقاً لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة. وقد تم جمع البيانات من خلال توزع إستبانة على مجتمع الدراسة وعددهم ٩٠ مدقق وتم تحليل ٧٧ إستبانة. وخرجت بنتائج منها ظهور عوامل تؤثر في تطبيق العينة الإحصائية تتمثل في طريقة في طريقة إختيار العينة التي تتلائم مع الهدف من الإختيار، وتحديد حجم المجتمع وحجم العينة واختيار العينة بطريقة تظمن سلامة تمثيلها للمجتمع، وكذلك التقيم اللاحق لنتائج العينة.ونتج عنها ايضا أن نتيجة العينة الاحصائية موضوعية وحقيقية، كما تمكن من تقدير خطأ العينة، وتساعد في تخفيض الوقت مع خفض التكلفة وتجعل عملية التدقيق مجزية. ونتج عنها ايضا من معوقات استخدام العينة الإحصائية توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء. وأوصت الدراسة إلى ضرورة مراعاة المدقق عند تحديد حجم العينة الإحصائية ما إذا كانت مخاطر العينة قد خفظت إلى أدنى حد ممكن. وأنه يجب على المدقق أن يأخذ في الإعتبار عند تصميم العينة أهداف الإختبار وخصائص المجتع الذي ستؤخذ منه العينة الإحصائية.

٥- دراسة جبران (٢٠١٠) بعنوان: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن.

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهت نظر مراجعي الحسابات في اليمن والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات والجمعيات المنظمة للمهنة لتساعد على إيجاد رقابة فعالة على مراجعة الحسابات، وقد تم استخدام الاستبيانة وزعت على مراجعي الحسابات ومدراء المراجعة وشركاء مكاتب المراجعة والشركات المحاسبية والمراجعة، والمسجلين لدى وزارة الصناعة والتجارة وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، وأوجدت الدراسة أن تنظيم مكتب المراجعة وشخصيته وشهرته والعلاقة مع العملاء يؤثر إيجابا على جودة مراجعة الحسابات، وأوصت الدراسة على أنه يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة اختيار مراجعي الحسابات ممن تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل المناسب والخبرة العلمية الكافية.

الدراسات الاجنبية

١- دراسة (٢٠٠٨) .Janvrin,et al بعنوان :

An Examination of Audit Information Technology Use and Perceived Importance.

دراسة إستخدام تكنلوجيا معلومات التدقيق وإدراك اهميتها.

هدفت هذه الدراسة الى استخدام تكنلوجيا المعلومات والتي يمكن ان تؤثر مباشرة على حكم ورأي التدقيق وتؤثر في النهاية على فعالية وكفاءة التدقيق. على الرغم التغير الكبير الملحوظ في تكنلوجيا المعلومات في عملية تدقيق الحسابات. واجريت دراسات قليلة على أهمية استخدام تكنلوجيا المعلومات تستعمل من قبل مجموعة متنوعة من شركات التدقيق.

تستكشف هذه الدراسة الوصفية أهمية استخدام تكنلوجيا المعلومات في تدقيق الحسابات من خلال عدة تطبيقات، لمعالجة ضبط المخاوف والعوائق التي تحول دون دخول مجال المحاسبة العامة في البحث والتطور. وقد تم دراسة ما إذا كانت تكنلوجيا المعلومات لمراجعة الحسابات وأهمية إستخدام تكنلوجيا المعلومات مع إدراك التفاوت بحجم الشركات.وقد تم إستخدام الإستبيان الميداني لجمع البيانات من ١٨١ من المدققين الذين يمثلون أكبر الشركات الوطنية ولإقليمية والشركات المحلية.

وقد توصلت الدراسة الى ان المدققين يستخدمون على نطاق واسع مجموعة من التطبيقات وتتضمن ما يلي: الإجراءات التحليلية، كتابة التقرير، أوراق العمل الإلكترونية، أدوات البحث على الإنترنت، **أخذ العينات.** كما يدرك المدققين أن من مهامهم إكتشاف الأخطاء والغش وهذا يحدث بشكل نادر. بالإضافة الى ذلك قِلة المختصين في تكنلوجيا المعلومات المستخدمة، حتى من قبل مدققي حسابات العملاء الذين يدققون تكنلوجيا المعلومات كاملة. واخيرا تشير النتائج الى استخدام تكنلوجيا المعلومات لمراجعة الحسابات تدرك اهمية التفاوت والإختلاف بحجم الشركة. وهذه النتائج تصف مراجعة استخدام تكنلوجيا المعلومات ولكن لا تسمح لنا أن نستنتج العلاقة السببية.

٢- دراسة (٢٠١٠) .Lucas,et al بعنوان :

Modified Sieve Sampling:A Method for Single- and Multi-Stage Probability Proportional-to-Size Sampling.

تعديل العينات التي تم إختيارها: طريقة إختيار العينات المفردة والعشوائية نسبة الى الحجم.

تستخدم طريقة العينة الإحتمالية بالتناسب مع الحجم على نطاق واسع وهي لا تتلائم مع الظروف التي تتطلب زيادة الحجم. وتتظمن القيود التي لا تتلائم معها ما يلي:

- عدم القدرة على زيادة حجم الإختبارات للحفاظ على نفس الخصائص للعينة.

- الفشل في التعرف على مستوى التغيرات الإحصائية لعناصر المجموعة في نفس الطبقة التي تنتج عن زيادة حجم العينة.
- المراقبة والسيطرة غير دقيقة لقياس حجم العينة.

ويظهر هذا البحث طريقة جديدة لإختيار العينة المتناسبة مع الحجم وتكيف الاحداث المنتقاه لاختيار العينات التي تتغلب على القيود السابقة. ويظهر توضيح طريقة جديدة لأخذ العينات على نحو فعال يحافظ على مستوى العينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم وقدرة الحصول على العينات المفردة والمتعددة المراحل، وتعترف بشكل مناسب بالتغيرات الإحصائية في عناصر المجموعة التي تنتج عن زيادة العينة، وتوفر دقة السيطرة على احجام قياس عينة البند. وان هناك مرحلة واحدة لتطبيق هذه الطريقة لكي توفر السيطرة والموثوقية من خطر أخذ العينات على مستويات التشكيك المتنوعة ومجموعة الأنماط الخاطئة. وأن مقياس الحكم لكفاءة أخذ العينات العشوائية المنتظمة انها مميزة ومتفوقة مقارنة مع طريقة أخذ العينات المنتقاه او التي تم إختيارها.

٣- دراسة (٢٠١١) Peter R and Gillett بعنوان :

Differential Evaluation of Audit Evidence from Fixed versus Sequential Sampling.

التقييم التفاضلي بين ادلة التدقيق من العينة الثابتة والمتسلسلة

هدفت هذه الدراسة الى معرفة قيمة ادلة التدقيق التي جمعت باستخدام العينات الثابتة او المتسلسة. وهناك وجهات نظر مختلفة ومتعارضة حول تقييم ادلة التدقيق من استخدام العينات الثابتة والمتسلسلة. وقد استخدم الباحث اختبار تجريبي يبين من خلالة كيفية استخدام الخطط لاختيار العينات الثابتة والمتتابعة وبيان اثرها على ادلة التدقيق من خلال استبانة تم الاجابة عليها من المدقيقين الممارسين للمهتة وتقييم ادلة التدقيق التي تم الحصول عليها باستخدام خطط اخذ العينات المختلفة. ونتيجة هذه الدراسة يتم دائما تقييم ادلة التدقيق التي تم الحصول عليها من العينات الثابتة بكفاءة وذلك يتفق رأي frequentist ، وعكس رأي Bayesians التي تم اجراء اختبارات عليها ايضا وتم استبعاد النتيجة بعد تفسيرها . واوصت الدراسة على توفير البيانات النوعية وحث المدققيقن على استخدام العينات الثابتة، على الرغم من ان استخدام العينات المتتابعة قد تزيد من كفاءة المراجعة الا ان النتائج التي تم التوصل اليها تشير عكس ذلك وعلى المدقق ان يلغي خخط العينات المتتابعة.

١-٨ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

بعد استعراض الدراسات السابقة يمكن القول بأن هذه الدراسات جاء منها حول العوامل المؤثرة في إستخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق مثل دراسة الحسن محمود زغرب في قطاع غزة. أما دراسة الدكتور يوسف جربوع فكانت حول المشاكل الناجمة عن إستخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق في قطاع غزة. أما دراسة الخوري وعودة فكانت حول التعرف على العوامل المؤثرة على اساليب إختيار عينات التدقيق وأكثر الأساليب إستخدام من قبل المدققين الأردنيين وذلك من خلال أداء المدقيقين وإدراك اهمية استخدام الأساليب الإحصائية وأيضاً المعوقات التي تحد من إستخدام الأساليب الإحصائية. أما دراسة بني احمد فهدفت إلى تحديد العوامل المؤثرة في إختيار عينات التدقيق في البنوك التجارية الأردنية، وأكثر الأساليب الإحصائية إستخداماً لاختيار عينات التدقيق من قبل المدققين فيما يتعلق بالبنوك التجارية الأردنية.

وتتميز هذه الدراسة أنها هدفت إلى معرفة أثر أساليب إختيار عينات التدقيق الغير إحتمالية على جودة التدقيق، وهذه الطرق هي (الإختيار المباشر للعينة وإختيار العينة وفقاً لمجموعة متتابعة والإختيار مصادفة). وكذلك معرفة أثر أساليب إختيار العينات الإحتمالية على جودة التدقيق ومنها (العينة العشوائية البسيطة والمنتظمة والطبقية والعنقودية).

١-٩ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الذين يمارسون مهنة التدقيق في الأردن ويحصلون على شهادات مزاولة المهنة من جمعية مدققي الحسابات والبالغ عددهم ٣٥٨ مدقق وعينة الدراسة التي سوف يتم توزيع الاستبانة عليهم تبلغ ١٨٧ (sekaran ,2010).

١-١٠ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

التحليل الإحصائي للعلوم الإجتماعية (Statistical Package for Social Science) (SPSS)، وذلك على النحو التالي :-

أولا: التحليل الوصفي (Descriptive Analysis) المعتمد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

ثانيا: أساليب التحليل وذلك من خلال ما يلي:

١- اختبار ثبات الأداء (Reliability) لقياس ثبات أداة الدراسة ومقدار الاتساق الداخلي ومدى الاعتماد ويتم ذلك باحتساب معامل كرونباخ الفا (Cronbach Alpha).
٢- تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لقياس تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.
٣- النسب المئوية لتحليل البيانات المتعلقة بالمعلومات العامة للمستجيبين.

١-١١ منهجية الدراسة

سوف تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لملائمة أهدافها، وذلك من خلال التطرق لأدبيات متغيرات الدراسة والدراسات السابقة التي ارتبطت بها ومتغيراتها مع الدراسة الحالية، بالإضافة إلى تطبيق أداة الدراسة التي تم تطويرها لهذه الغاية على أفراد مجتمع الدراسة، وذلك بغية استخلاص توصيات تجسد حلولا لمشكلة الدراسة.

١-١٢ مصطلحات الدراسة

- العينات الغير إحتمالية (الحكمية): "هي العينة التي تعتمد على خبرة المدقق في تحديد وسحب العينة المناسبة، وتستخدم عندما تكون العمليات المالية مكونة من عدد صغير من العناصر ذات القيمة المالية العالية، او مكون من عناصر قيمتها الإجمالية غير هامة"(جربوع،٢٠٠٧،ص:٣٤٧)
- الإختيار المباشر للعينة: "أي اختيار كل عنصر في العينة بناءً على المعايير الحكمية التي يضعها المدقق. ولا يعتمد على الفرص المتساوية عند الإختيار" (Arens, et al 2012, p500).
- إختيار العينة مصادفة : إختيار عناصر العينة بغض النظر عن الحجم او المصدر او أي خصائص أخرى، فإنه يحاول أن يختار دون تحيز(Arens, et al 2012, p500).
- إختيار العينة وفقاً لمجموعة متتابعة : "يتم اختيار العينات حسب هذه الطريقة بأن نبدأ من رقم محدد من قوائم نختاره من قوائم العينات العشوائية ثم نأخذ مجموعة من المفردات او البنود المتعاقبة ونفحصها. وننتقل بعد ذلك الى تدقيق مجموعة ثانية مبتدئين من رقم محدد ونأخذ جميع مفردات هذه العينة المتعاقبة، وهكذا"(عبدالله،٢٠٠٤،ص٢٥٨).

- العينات الاحتمالية (الاحصائية) : "هو اسلوب يستخدم لجمع الادلة، ويعتمد في إختيار العينة على قوانين الإحتمالات والإحصاء في قياس ورقابة وضبط البيانات ويستخدم عندما يكون حجم البيانات كبير وأيضا البيانات متجانسة"(عبدالله،٢٠٠٤،ص٢٥٨).
- العينة العشوائية البسيطة: "هي العينة التي يكون فيها إعطاء فرص متساوية في الظهور لجميع عناصر العينة وعمليا فإن الإختيار يتم وحدة بعد أخرى يكون وذلك باستخدام الجداول العشوائية"(والعتوم والعاروري،ص:٢٥)
- العينة المنتظمة : "اي اختيار عينة البداية بطريقة عشوائية ثم إضافة زيادة منتظمة نجد فيها باقي عناصر العينة ويتم تحديد الزيادة عن طريق قسمة حجم المجتمع على عدد العناصر التي سيتم إختيارها في العينة"(صبري،٢٠٠٦،ص:٢٦).
- العينة العنقودية: يستخدم هذا الأسلوب إذا كان المجتمع يحتوي على عناصر متجانسة مكونة من مجموعات أو عناقيد، ويقوم المدقق باختيار العناقيد بموجب جدول الأرقام العشوائية، وفقاً للطريقة العشوائية البسيطة، وتعتبر كل العناصر الموجودة في المجموعة المختارة من ضمن العناصر في العينة(الخوري وعودة،٢٠١٠،ص:١٢٣).
- العينات الطبقية: "يتم تجزئة المجتمع الى مجموعات غير متداخلة (طبقات) ومن ثم اختيار عينة عشوائية بسيطة من كل مجموعة"(ابو صالح،٢٠٠٩،ص٢٥٧).
- جودة تدقيق الحسابات:"إحتمالية قيام المدقق بإكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق"(ابو عاقولة،٢٠٠٨،ص:٤٢)

الفصل الثاني

جودة التدقيق وأساليب المعاينة

٢-١ المبحث الأول : جودة تدقيق الحسابات

٢-١-١ المقدمة

٢-١-٢ مفهوم التدقيق

٢-١-٣ مفهوم جودة تدقيق الحسابات

٢-١-٤ أهمية جودة تدقيق الحسابات

٢-١-٥ عناصر رقابة الجودة

٢-١-٦ معايير التدقيق المتعارف عليها

جودة تدقيق الحسابات

٢-١-١ المقدمة

تعتبر مهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة ولها تقاليدها ومسؤوليتها المهنية التي تحددها جمعيات ونقابات المحاسبين والمدققين، ولقد ساهمت مهنة التدقيق بشكل كبير في تطور المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وكشف حالات الإسراف والتلاعب. والتأكد من سلامة استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية وسلامة القوائم المالية، إذ أدت الثورة الصناعية إلى ظهور مشروعات كبيرة الحجم وخاصة الشركات المساهمة، مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، فظهرت رغبة الملاك لخدمات طرف ثالث مستقل ومحايد ومؤهل علميا وعمليا لفحص الحسابات والقوائم المالية وتزويدهم بتقارير عن ذلك، لحمايتهم والمحافظة على حقوقهم والتأكد من سلامة تصرف الإدارة للمهام الموكلة إليها، فتقرير المدقق يعتبر بمثابة شهادة لحسن تصرف الإدارة.

وتستمد الجودة في التدقيق أهميتها من نوعية الخدمات التي تقدمها لجميع الفئات ذات العلاقة بالقوائم المالية، والتي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها، ولكون مهنة التدقيق تعتبر إحدى المهن التي يجب أن يتصف فيها المدقق بأخلاقيات المهنة العالية والالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية والتشريعات المحلية ذات العلاقة، كما يجب أن تؤدى بأعلى جودة وأمانة وموضوعية، لمساهمتها في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، إضافة إلى أن توفر الجودة في أعمال التدقيق تعمل على زيادة ثقة الجهات ذات العلاقة بمهنة التدقيق.

٢-١-٢ مفهوم التدقيق.

"التدقيق هو جمع وتقييم الادلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة والتقرير عن ذلك.ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفؤ ومستقل" (Arens, et al 2012, p24).

ويقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا انتقاديا منظما، للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة(عبدالله، ٢٠٠٤، ص:٧).

٢-١-٣ مفهوم جودة تدقيق الحسابات

على الرغم من أهمية مفهوم الجودة في التدقيق، إلا انه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق علية من قبل الباحثين والدارسين ويرجع ذلك إلى النظر إليه من وجهات نظر متعددة ومختلفة، ويعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين والذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات وعرفها بأنها: إحتمالية شرط قيام المحاسب القانوني بإكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره(ابوهين ،٢٠٠٥،ص:٤٧).

ويتضح من هذا التعريف بأن الجودة بحسب هذا المفهوم تعتمد على شرطين أساسين هما:

١- إكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل.
٢- تسجيل ما توصل إلية في التقرير والذي يصدره بعد نهاية عملية التدقيق وتقوم فلسفة هذا التعريف على أساس أنه كلما زاذ إحتمال إكتشاف الأخطاء الجوهرية كلما زاد معه جودة التدقيق والعكس صحيح.

"وجودة التدقيق تشير الى الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمدقق والذي يؤدي إلى إشباع إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وذلك في حدود القيود العلمية والاقتصادية لبيئة التدقيق" (الجوهر وآخرون ، ٢٠١٠،ص:٢٢).

"ومن المؤكد أن هناك صعوبة في تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية قبل القيام بعملية التدقيق، وبالتالي يصعب تقدير درجة الجودة التشغيلية للتدقيق وفقاً لهذا المفهوم"(ابوهين ،٢٠٠٥،ص:٤٧).

ومن زاوية أخرى ظهرت مفاهيم ومصطلحات متعددة في هذا المجال، وعلى المستويين الأكاديمي والمهني، ولها علاقة وصلة بجودة عملية تدقيق الحسابات، والتي قد تستخدم لوصف عملية التقييم أو التحقق من جودة عملية التدقيق(جبران،٢٠١٠،ص:١٣). ومن هذه المصطلحات ما يلي:

١- رقابة الجودة
٢- تأكيد الجودة
٣- الفحص المتعمق

ومن انواع الفحص: - مراجعة النظام - مراجعة الإرتباط - مراجعة التقرير.

٢-١-٤ أهمية جودة تدقيق الحسابات.

ترتبط أهمية جودة التدقيق من خلال أن مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات حيث يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين علية في إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، ومن هذه الاطراف مدقق الحسابات وإدارة الشركة والبنوك والدائنين والجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة والهيئات والأجهزة الحكومية (ابوهين ،٢٠٠٥،ص:٥١).

٢-١-٥ عناصر رقابة الجودة.

تتمثل رقابة الجودة في الإجراءات التي يقوم بها مكتب التدقيق لمساعدتة على تنفيذ معايير التدقيق على نحو ثابت في عملية التدقيق ولقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة عناصر رقابة الجودة بما يلي : (Arens, et al 2012, p 57)

١- الحياد والامانة والوضوعية : يجب ان يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويجب أن يقومو بأداء كافة المسئوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي.

٢- إدارة الأفراد : يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيد مناسباً عن ما يلي:

- توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد.
- تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلو على قدر ملائم من التدريب.
- إشتراك الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التوير المهنية.
- يجب أن يتوافر في الأفراد الذين سيتم ترقيتهم التأهيل المناسب لأنجاز الأعمال المخصصة لهم.

٣- قبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية التدقيق : يجب وضع السياسات والأجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الإستمرار في التعامل مع عميل معين. ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم للأمانة. ويجب أن تباشر المنشأة العمل في حالات التدقيق التي يمكن آدائها بما يتفق مع الكفاءة المهنية.

٤- أداء عملية التدقيق : يجب إيجاد السياسات ولإجراءات التي توفر التأكيد من أن العمل الذي قام به المدقق يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة التدقيق.
٥- المتابعة والمراقبة : يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة الأخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال.

٢-١-٦ معايير التدقيق المتعارف عليها.

تمثل معايير التدقيق ارشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسئولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية. وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق. وتوجد ارشادات عامة تمثل ١٠ معايير عامة متعارف عليها قام المعهد بإصدارها عام ١٩٤٧ مع إجراء تعديلات بسيطة عليها في تواريخ لاحقة. وفي عام ١٩٧٢ نشر المعهد النشرة الأولى من معايير التدقيق، وتمثل كافة هذه النشرات أكثر المراجع الرسمية المتاحة. وتصدر هذه النشرات عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم وتمثل تفسيرات لمعايير التدقيق المتعارف عليها (Arens, et al 2012, p 54). وتقسم هذه المعايير الى ما يلي :

اولاً: معايير عامة

وهي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سوف يزاول مهنة التدقيق ومن هنا أطلق البعض عليها معايير شخصية. وهذه المجموعة تحتوي على ٣ معايير وهي :

١- التدريب والكفاية (التأهيل العلمي والعملي):

على المدقق أن يحصل على التدريب والكفاءة اللازمة التي تأهلة بأن يمارس مهنة التدقيق بشكل صحيح وجيد فالتدريب المهني يتطلب مواصلة الدراسة والمداومة على الاطلاع على المجلات المهنية والنشرات والبيانات والإصدارات التي تصدر عن طريق الهيئات المهنية والرسمية ويشمل أيضا الإشتراك بشكل منتظم في الاجتماعات والندوات التي تنعقد من قبل المنظمات المهنية التي لا تختص فقط بالمحاسبة وإنما أيضا بالتخصصات ذات العلاقة بالمحاسبة مثل أدارة الأعمال والاقتصاد ولإحصاء وغيرها (عبدالله،٢٠٠٤،ص:٥٣).

٢- الإستقلال (أو الحياد) :

على المدقق أن يلتزم دائما باستقلال تفكيرة في جميع الأمور التي تمت إلى المهنة المنوطة به. فعبارة (الاستقلال في التفكير) لها مغزاها الخاص. والاستقلال هو في الأساس حالة فكرية،

فعلى المدقق أن يكون له رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تضيف مزيداً من الثقة على البيانات المحاسبية التي يبدي رأيه فيها خصوصا وأن الدائنين والمستثمرين والدوائر الرسمية وغيرهم يعتمدون على رأي المدقق بصفته خبيراً مستقلاً ظاهرياً بل يجب توفر الاستقلال الواقعي وهذا يعتمد على مستوى المدقق الأخلاقي. وبصورة عامة يعتبر الاستقلال من أهم ما يجب توفره في المدقق، وهو جوهر عملية التدقيق الخارجي والمميز لها (عبدالله،٢٠٠٤،ص:٥٣).

٣- العناية الواجبة (الحذر المهني):

على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة في كافة الجوانب. ويعني ذلك أن المدقق مسئول مهنياً عن أداء عمله على نحو جاد وحذر، ويشمل بذل العناية المهنية عدة جوانب مثل: إكتمال أوراق العمل، كفاية أدلة التدقيق، وموضوعية تقرير المدقق. كما يجب أن يتجنب المدقق كمهني الإهمال، ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات (Arens, et al 2012, p 55).

ثانياً : معايير العمل الميداني.

١- التخطيط ولإشراف :

يجب أن يكون التخطيط سليماً لضمان حسن سير العمل، ولا بد من تحديد السلطات والمسؤوليات في حالة زيادة عدد الأفراد القائمين على عملية التدقيق. ويجب أن تتم عملية التدقيق تحت إشراف صاحب المكتب، إذا كان شخصاً منفرداً، أو تحت إشراف أحد الشركاء وتبقى المسؤولية على صاحب المكتب أو الشريك في الإشراف على من ينتدبهم للعمل وكذلك في التوقيع على التقارير والرسائل التي تعبر عن رأي المدقق، وتبقى مسؤوليتة قائمة حتى ولو قام بتكليف غيره بعمل ذلك (الحدرب،٢٠١٠،ص:٤٨).

٢- الضبط الداخلي للرقابة الداخلية :

يجب التوصل الى فهم كافي للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها. ويمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المنشأة بالوسائل التالية (حلمي،٢٠٠٥،ص:٧).

أ- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.

ب- استخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية

ت- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

وبعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتظمن :

أ- نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.
ب- نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية.
ت- التوصيات المقترحة للمنشاة محل التدقيق.

ويترتب على الدراسة السابقة :

أ- توسيع إجراءات التدقيق.
ب- اختصار إجراءات التدقيق.
ت- الاعتماد على أعمال المدقيققن الداخليين.

٣- أدلة وقرائن الإثبات :

هنا يجب الوصول الى عناصر اثبات جديره بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات والمصادقات لكي يبني المدقق رأيه عليها ويمكن تقسيم الادلة الى ادلة داخلية وادلة خارجية فالادلة الداخلية تشمل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات الخ.... والادلة الخارجية فتشمل المصادقات من العملاء والموردين ونتائج الاطلاع والاستفسارات التي تجرى خارج الشركة. ويجب على الأدلة والقرائن أن تكون ملائمة أي أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالتدقيق من حيث الموضوع، وكذلك أن تكون كافية وذلك يعتمد على تقديره الشخصي (الحدرب،٢٠١٠،ص:٤٩).

ثالثا: معايير إعداد التقرير.

١- مبادئ المحاسبة المتعارف عليها :

يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى المجموعات التالية:

المجموعة الأولى : المبادئ العامة.

أ- مبدأ الحيطة والحذر. ب- مبدأ الثبات. ج- مبدأ الشمول.

د- مبدأ الأهمية النسبية. ه- مبدأ الإفصاح.

هذا ويمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية أو الأعمال الالكترونية والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات IT (حلمي،٢٠٠٥،ص:٢٨).

المجموعة الثانية : المبادئ العلمية المرتبطة بالربح.

أ- مبدأ تحقق الإيراد.

ب- مبدأالتكلفة في قياس النفقة.

ث- مبدأ مقابلة الإيراد بالنفقات.

المجموعة الثالثة : المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

أ- مبدأ التكلفة التاريخية ناقصاً الاستهلاك.

ب- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً.

٢- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية :

وهذا يعني فحص ما إذا كانت الشركة تطبق المبادىء المحاسبية في تسجيل عملياتها وانها مستمرة في تطبيقها من سنة لسنة دون توقف وأنة إذا غيرت في سياسات الشركة أو أن الشركة قد غيرت المبدأ المحاسبي الذي تعمل حسبه فيجب أن يذكر ذلك في التقرير .

٣- كفاية المعلومات (إظهار الواقع في التقارير):

يجب أن تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية تعبيرا كافيا عما تحتوية هذة القوائم من معلومات. على المدقق هنا أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي اغفالها إلى تضليل القارىء.

٤- إبداء الرأي :

وهذة القاعدة تتطلب أن يصدر المدقق تقريراً يبين فيه إبداء الرأي الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل ، فأما أن يكون التقرير نظيف لا يوجد أية تحفظات على القوائم المالية وأما أن يكون نظيف مع فقرة توضيحية حول تحفظ معين لا يؤثر على القوائم بشكل كبير وأما أن يعترض أو أن يمتنع المدقق عن إبداء رأية حول عدالة القوائم (عبدالله،٢٠٠٤،ص:٥٨).

٢-٢ المبحث الثاني : المعاينة في تدقيق الحسابات

٢-٢-١ المقدمة

٢-٢-٢ المعاينة في التدقيق

٢-٢-٣ الحاجة إلى استخدام العينات

٢-٢-٤ مخاطر العينات

٢-٢-٥ أنواع مخاطر العينات

٢-٢-٦ طرق إختيار عينات التدقيق

٢-٢-٧ طرق إختيار العينات الغير احتمالية (الحكمية)

٢-٢-٨ طرق إختيار العينات الإحتمالية (الإحصائية)

٢-٢-٩ المعاينات الملائمة لأهداف التدقيق

٢-٢-١٠ خطط المعاينات

المعاينة في تدقيق الحسابات

٢-٢-١ مقدمة

في بداية عملية التدقيق كانت مسؤلية المدقق هو إكتشاف الغش والخطأ حيث كانت حجم منشآت الاعمال صغيرة، وحجم عملياتها ليس بذلك الكم الهائل من العمليات حيث كان المدقق يقوم بعملية التدقيق لسجلات وبيانات المنشآت بأكملها دون مواجهة الصعوبات التي يواجهها المدقق في يومنا الحاضر، وذلك بسبب التطورات الاقتصادية والتكنلوجية وظهور شركات الأموال المساهمة والكبيرة وإنفصال ملاك المنشآت عن الإدارة وازديات حجم العمليات والبيانات المالية بشكل كبير لهذه المشآت، ومن هنا ظهرت أهمية مدقق الحسابات للرقابة على الإدارة لكي يطئمن المساهمين من سير العمليات المالية بالشكل الصحيح .

ولكي يقوم المدقق القيام بمهتة بالوجه المطلوب والتي اصبح من الصعب جدا القيام بها بشكل شامل في ظل الحجم الكبير للعمليات والبيانات المالية، لقد سمحت معايير التدقيق الدولية من خلال المعيار الدولي رقم ٥٣٠ " عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الإنتقائية الأخرى " بإستخدام المعاينة بعملية التدقيق وذالك بإستخدام الطرق الإحصائية وغير الاحصائية. وهذا يتطلب من المدقق أن يستخدم حكمه المهني في تخطيط واختيار وتقويم العينة الإحصائية أوغير الإحصائية، وما يصاحب ذلك من دراسة مخاطر معاينة التدقيق.

٢-٢-٢ المعاينة في التدقيق

إن عملية إختيار البنود التي ينوي المدقق تدقيقها على أحد أشكال ثلاثة، ويمكن أن يستخدم مزيجا منها وذلك حسب الظروف وتشمل :

اولا: تدقيق مفردات المجتمع ١٠٠% وذلك لتحقيق الكفاية، وهذا الشكل غير مناسب لإختبارات الرقابة ولكنة مناسب للإختبارات الجوهرية وخاصة في حالة تكون المجتمع من عدد قليل من البنود ذات القيم العالية أو وجود مخاطر هامة (ذنيبات،٢٠٠٦،ص:٢٢٩).

ثانيا: إختيار بنود معينة (محددة) من المجتمع وذلك استناد إلى عدة عوامل مثل:

- معرفة طبيعة عمل العميل أو المنشأة.

- التقدير الأولى للمخاطر الملازمة ولمخاطر الضبط الداخلي.
- خصائص المجتمع موضوع الإختيار (صبح،٢٠٠٢،ص:١٠٢).

إن التقدير الشخصي لإختيار بنود معينة خاضع لمخاطر عدم المعاينة وقد تشمل البنود المختارة الآتي:

١- البنود ذات القيم العالية أو ذات خصائص محددة مثل كون هذة البنود تتعرض للاخطاء.
٢- البنود التي تزيد عن حد معين.
٣- بعض البنود التي يستخدمها المدقق للحصول على معلومات عن طبيعة المنشاة وعملياتها ومخاطر الرقابة.
٤- بعض البنود من أجل إختبار الأنشطة الرقابية.

ثالثاً: إستخدام العينات :هي تطبيق إجراءات التدقيق أقل من ١٠٠% من مفردات نشاط معين أو صنف معين من النشاطات أو صنف من العمليات، بحيث يكون لجميع المفردات نفس فرصة الظهور، بقصد تعميم نتيجة المعاينة على المجتمع الذي تمت معاينتة. وقد استثنت معاير التدقيق الدولية الأمور التالية من إدراجها تحت مسمى المعاينة (ذنيبات،٢٠٠٦،ص:٢٢٩).

- تدقيق مجتمع معين بنسبة ١٠٠ %.
- تدقيق نشاط معين بأكملة من أجل دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية.
- القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين.
- إستخدام الإجراءات التحليلية.

٢-٢-٣ الحاجة الى استخدام المعاينة في التدقيق

يواجه المدقق عند فحص القوائم المالية أرصدة ناتجة عن عمليات مالية متكررة وصغيرة مثبتة بالمستندات، ويكون لها نفس الصفات والخصائص الى حد ما. وإذا قام المدقق بفحص كل عملية أو مستند بالنسبة لخاصية أو صفة معينة فإن فعالية التكلفة لن تتحقق عندما يكون المجتمع متجانس بشكل كبير. وأن عملية الفحص الشامل للعمليات لن تكون ضرورية ويتعذر القيام بها نتيجة لتعدد العمليات وتنوعها وإرتفاع تكاليف فحصها (توماس وهتكي،٢٠٠٦،ص:٥٦٥).

ويمكن إيجاز أسباب أهمية المعاينة في التدقيق الحديث للحسابات على النحو التالي :

الأسباب الإقتصادية : تعتبر المعاينة مجدية إقتصادياً لأنها تساعد على توفير كثير من الوقت والجهد، وأيضا تمثل المدخل الملائم لآداء إختبارات و إجراءات التدقيق في ظل النمو الكبير في حجم أعمال

الشركات، ويمكن أن توفر الكثير من تكاليف التدقيق، في ظل اعتماد المدقق على أدوات تكنولوجيا المعلومات.

الأسباب المهنية : تعتبر المعاينة مدخلا ملائماً للتدقيق ومبرراً مهنياً لأن المدقق مطالب مهنياً بأن يبدي رأياً على القوائم المالية بأنها صادقة نسبياً، وليس صادقة مطلقاً، وأن المعايير والإصدارات المهنية تؤيد بل تلزم إعتماد المدقق على المعاينة في أداء إختبارات الرقابة وإختبارات تفاصيل الأرصدة (علي،٢٠٠١،ص:٣٢٨).

العينات الممثلة:

عندما يختار المدقق عينة من مجتمع ما فإنه يهدف إلى الحصول على عينة ممثلة. ومن الصعب أن يعرف المدقق هل العينة التي قام باختيارها ممثلة أم لا وحتى بعد الانتهاء من المعاينة، ولكن مع ذلك فان المدقق يستطيع زيادة إحتمالية أن تكون العينة ممثلة عن طريق زيادة الحذر عند تصميم وإختيار وإختبار وتقييم العينة والحصول على عينة تكون خصائصها تطابق تقريبا خصائص المجتمع. ولكن هناك نوع آخر من المخاطر غير ناتج عن عملية المعاينة، فقد تكون ناتجة عن عدم قدرة المدقق على تمييز التحريفات الموجودة في العينة أو عدم استخدام إجراءات التدقيق المناسبة. على سبيل المثال إن استخدام أسلوب المصادقات وتطبيقة على العينة بشكل غير ملائم أو إختبار مستندات لا تناسب الهدف من التدقيق أو عدم القدرة على الوصول للاستنتاج السليم من العينة بالرغم من تحديد حجم العينة واختيارها بشكل سليم يؤدي إلى وجود مخاطر غير مرتبطة بعملية المعاينة (ذنيبات،٢٠٠٦،ص:٢٣٠).

٢-٢-٤ مخاطر العينات:

"يقصد بمخاطر المعاينة تلك المخاطر التي تنشأ من إمكانية أن يكون استنتاج المدقق على أساس العينة، مختلفا عن الاستنتاج الذي يمكن الوصول إلية إذا قام بتطبيق نفس إجراءات التدقيق على جميع مفردات المجتمع" (الفيومي وآخرون،٢٠٠٨،ص:٣٨٠).

- **الخطر غير الملازم للمعاينة:**

يحدث هذا الخطر إذا لم يستطع المدقق إكتشاف الإستثناءات الفعلية في العينة. ومن أسباب وجود هذا الخطر:

أ- فشل المدقق في إكتشاف الإستثناءات في العينة. ويحدث ذلك لأسباب كيثرة، من أهمها الإرهاق والملل وعدم إدراك وفهم ما يريد البحث عنه.

ب- أن تكون إجراءات التدقيق غير ملائمة كأن يقوم المدقق بإجراءات التدقيق في الإتجاه الخاطئ، أو التطبيق المهني الخاطئ، أو يقوم بتفسير الدليل المتحصل علية من العينة بشكل خاطئ.

- **مراقبة خطر المعاينة والخطر غير الملازم للمعاينة:** يجب على المدقق أن يتخذ الإجراءات الملائمة التي يمكن الإعتماد عليها لمراقبة كل من خطر المعاينة والخطر غير الملازم للمعاينة وذلك على النحو التالي:

مراقبة خطر المعاينة: يمكن مراقبتها عن طريق ما يلي:

أ- تعديل حجم العينة، حيث يؤدي زيادة حجم العينة إلى تخفيض خطر المعاينة ولذلك يمكن القول بأن عينة مساوية لحجم المجتمع ستصل بخطر المعاينة الى صفر.

ب- إستخدام طريقة ملائمة في إختيار مفردات العينة من المجتمع وهذا يظمن بدرجة معقولة أن تكون العينة ممثلة للمجتمع الذي سحبت منه.

مراقبة الخطر غير الملازم للمعاينة: وذلك عن طريق ما يلي:

أ- التصميم الدقيق لإجراءات التدقيق.

ب- التعليمات الملائمة والصحيحة لمساعدي المدققين.

ت- حُسُن إشراف المدقق على مساعدية.

ث- فحص ومتابعة ومراقبة آداء المساعدين لإجراءات التدقيق (علي،٢٠٠١،ص:٣٣٠).

٢-٢-٥ انواع مخاطر العينات:

أولاً: مخاطر العينات لأغراض الإختبارات التفصلية:

١- مخاطر الرفض الخاطئ:

وهي مخاطر من النوع الأول، حيث يقوم المدقق برفض القوائم المالية بناءً على نتيجة العينة مع أن الواقع يكون غير ذلك، فقد يصل إلى نتيجة من العينة لم يتوقعها المدقق مع أن التدقيق الشامل سيؤدي إلى الخروج بنتيجة مختلفة.

٢- مخاطر القبول الخاطئ: وهي مخاطر من النوع الثاني، وهي المخاطرالناشئة عن إحتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريف مادي، بينما واقع المجتمع قد يحتوي على تحريفات مادية.

ثانيا: مخاطر العينات لأغراض إختبارات الالتزام أو إختبارات الرقابة:

١- مخاطر زيادة الإعتماد: وهي المخاطر الناشئة عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بناءً على العينة بمستوى يؤيد مستوى مخاطر الرقابة المخطط، بينما واقع الأمر –لو علم- قد لا يؤيد ذلك. وهذا يعني أن الإجراءات الرقابية التي وضعها العميل في نظام الرقابة الداخلية هي إجراءات غير كافية لتتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة المخططة أو المقدرة خلال عملية التخطيط.

٢- مخاطر قلة الإعتماد: وهي المخاطر الناشئة عن تقييم مخاطر الرقابة بناءً على العينة بمستوى لا يؤيد مخاطر الرقابة المخططة. بينما واقع الأمر –لو علم- قد يؤيد مخاطر الرقابة المخططة، أي أن نظام الرقابة الداخلية فعال بشكل يؤيد المخاطر المخططة. وهذا يعني أن نظام الرقابة الذي وضعه العميل فيه من الإجراءات التي تتناسب مع مستوى مخاطر الرقابة المقدرة في عملية التخطيط (ذنيبات، ٢٠٠٦،ص:٢٣١).

٢-٢-٦ طرق إختيار عينات التدقيق.

"يستخدم المدقق العديد من الطرق لإختيار مفردات العينة ويتوقف إختيار هذه الطرق على الغرض من المعاينة، وهدف التدقيق المراد تحقيقه، وطبيعة المجتمع الذي تؤخذ منه العينة، وطبيعة أدلة التدقيق التي يريد المدقق الحصول عليها" (الفيومي وآخرون،٢٠٠٨،ص:٣٨٦). ومن أهم هذه الطرق ما يلي:

أولا: طرق إختيار العينات الغير إحتمالية (الحكمية).

ثانيا: طرق إختيار العينات الإحتمالية (الإحصائية).

"من المتعارف عليه أن للمدقق الحريه في إستخدام طريقة المعاينة الحكمية أو الإحتمالية عند آداء إختتبارات الرقابة وفي الحالتين فهو ملزم بمعايير التدقيق المتعارف عليها، والتي تسمح أن يستخدم أي من طرق المعاينة" (علي،٢٠٠١،ص:٣٣٤).

ومن العوامل التي تؤثر في إختيار أي من الطريقتين ما يلي:

- مدى قوة نظام الضبط الداخلي.
- نوع التدقيق المطلوب القيام به.
- أهمية البنود المطلوب إختيارها.
- رغبة المنشأة في الحصول على معلومات إضافية (صبح،٢٠٠٢،ص:١٠٦).

مقارنة بين طرق إختيار العينة الإحتمالية (الإحصائية) والطرق الغير إحتمالية (الحكمية).

يعتمد المدقق على الطرق الحكمية والإحصائية في إختيار عينة التدقيق، وكل من الطريقتين يعد مناسباً خلال مرحلة أو اكثر من مراحل عملية التدقيق في أغلب الأحوال. وتتشابه الطريقتان في ثلاثة جوانب وهي تخطيط العينة، وإختيار وتنفيذ الإختبارات، وتقييم النتائج، ويتمثل الهدف من تخطيط العينة من خلال التأكد من أن إختبارات التدقيق قد تم تنفيذها بما يوفر خطر المعاينة المرغوب فيه وتخفيض إحتمال خطأ عدم المعاينة. ويتظمن إختيار العينة تقرير كيف يتم إختيار عناصر العينة من المجتمع. وتنفيذ الإختبارات الخاصة بفحص المستندات وباقي إجراءات التدقيق. ويتضمن تقييم النتائج التوصل إلى استنتاجات في ضوء إختبارات التدقيق (Arens,et al,p499).

وتختلف المعاينة الإحصائية عن المعاينة الحكمية حيث تعتمد المعاينة الحكمية كلياً على خبرة المدقق في تحديد وسحب العينة، ويستخدم هذا الاسلوب عندما يكون مجتمع التدقيق مكون من عدد صغير من العناصر ذات القيم المالية العالية، أو مكون من مفردات قيمتها الإجمالية غير هامة، أما المعاينة الإحصائية فإنها تتفادى التحيزات الشخصية عند إختيار العينة وتحديد حجمها، وتعتمد على قوانين الإحتمالات في إختيار العينة، وعند تقييم العينة يتمكن المدقق من قياس ورقابة وضبط مخاطر أخطاء المعاينة كمياً، وذلك نتيجة لفحص جزء من المفردات فقط، وتستخدم المعاينة الإحصائية عندما يكون مجتمع التدقيق مكون من عدد كبير من العناصر المتجانسة (توماس وهنكي،٢٠٠٦،ص:٥٦٥).

ولمقارنة المعاينة الإحصائية والحكمية يتطلب ممارسة حكم أو تقدير من المدقق، كما أن نتائج المعاينة ليس غاية في حد ذاتها، وإنما هي مجرد دليل إثبات يوفر بالإضافة إلى المعلومات التي يحصل عليها المدقق الأساس لتقديرات المدقق المتعلقة بقرارات التدقيق، ومن ثم فإنه لا يمكن وربما لا يكون مرغوبا تجاهل الحكم أو التقدير الشخصي من خطة المعاينة، مع الأخذ بالإعتبار أن معايير التدقيق المتعارف عليها لم تتطلب إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية فقط، ولكنها تطلبت ضرورة

إختيار عينات التدقيق سواء بالطريقة الإحتمالية أو الحكمية التي على أساسها ستتم الإستنتاجات المتعلقة بمجتمع التدقيق ككل من مجتمع التدقيق موضع الفحص الكامل (جربوع،٢٠٠٠،ص:٣٤٧).

٢-٢-٧ أولاً: طرق إختيار العينات الغيرإحتمالية (الحكمية).

تعتمد هذه الطُرُق على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماتة عن المجتمع المراد فحصة، مستنداً على تقيمه للرقابة الداخلية، ومعرفتة بظروف المنشأة وتوفر الوقت والمساعدين، وهذا النوع من العينات لا يستخدم أي أسلوب رياضي أو إحصائي كما أنه لا يمكن قياس خطأ المعاينة عند تطبيقة، ولذلك فإن مهمة العينات غير الإحصايئة هي تحديد حجم العينة وإختيار عناصرها. ويمكن للمدقق إستخدام هذا الأسلوب عندما يكون المجتمع ممثلاً في وحدات محددة أو متجانسة (حلمي،٢٠٠٥،ص:٢٢١).

وعلى الرغم من إنتشار هذه الطرق وقبولها من المعايير المهنية، فهي لا تتمتع بالموضوعية التامة وبالتالي فإن النتائج التي يتم الحصول عليها من خلال هذه الطرق غير قابلة للتعميم على كافة العناصر التي لم تخضع للتدقيق. وبناءً على ذلك لا يكون هناك إطمئنان تام لدي مستخدمي المعلومات التي يقوم المدقق بالتقرير عن صحتها. ويفسح المجال أمام إتهامهم للمدقق بالإهمال، ويضعف من موقفه أمام القضاء، طالما أنه حدد حجم العينة وعناصرها بطريقة تحكمية دون الإستناد إلى أي أساس علمي. وهو ما يتنافى مع إستخدام المدخل الإحصائي في مجالات المعرفة الأخرى حيث يتم الإنتقاء بالإستناد إلى قوانين الإحتمالات (القاضي ودحدوح،١٩٩٩،ص:١٧٣).

عيوب الطرق الغير إحتمالية (الحكمية)

- عدم وجود وسيلة للتعرف على مدى كفاية أو عدم كفاية الإختبارات التي قام بها المدقق للحصول على دليل كاف.
- عدم وجود أي تأكيد على أن الأجزاء التي لم يتم تدقيقها لا تحتوي على تحريفات هامة.
- عدم المقدرة على تحديد وبأي طريقة كانت حجم المخاطرة التي يتحملها نظرا للآتي:
- عدم المقدرة على تحديد دقة أي من التقديرات لمجموع الخطأ الكلي (صبح،٢٠٠٢،ص:١٠٧).

ومن طرق إختيار العينات الغير إحتمالية (الحكمية).

١- الإختيار المباشر للعينة.

يقوم المدقق بالإختيار المباشر للعينة بناءً على معايير حكمية قام المدقق بوضعها. ولا يعتمد في إختياره على الفرص المتساوية، ولكن يعتمد على الإختيار المعتمد للعناصر طبقا للمعايير. وقد تتعلق هذه المعايير بتمثيل العينة للمجتمع وقد لا تتعلق بذلك وفيما يلي عرض للمعايير التي تتعلق بذلك (Arens, et al 2012, p 500).

أ- العناصر التي يوجد فيها إحتمال كبير لوقوع التحريفات. بصفة متكررة، يكون المدقق قادراً على تحديد عناصر المجتمع التي تكون أكثر إحتمالاً للتحريف. مثل: المبالغ المستحقة للتحصيل منذ فترة طويلة، المشتريات أو المبيعات إلى المديرين أو الشركات التابعة، والعمليات المالية غير العادية أو الكبيرة أو المعقدة. ويقوم المدقق بفحص هذه العناصر بكفاءة وتطبيق النتائج على المجتمع وفقاً للأساس الحكمي. ويرجع السبب من تقييم هذه العينات دائما إذ لم تحتوي أي من العناصر المختارة على تحريفات، سيوجد إحتمال كبير بوجود تحريف في المجتمع.

ب- العناصر التي تحتوي على خصائص المجتمع الذي يتم الإختيار منه. قد يكون المدقق قادراً على وصف الأنواع والمصارد المختلفة للعناصر التي يتكون منها المجتمع، وتصميم العينة التي تمثل المجتمع عن طريق إختيار واحد أو اكثر من عناصر كل نوع. مثلاً قد يشمل المدفوعات النقدية بعض العناصر من كل شهر، من كل حساب أو موقع، من كل نوع رئيسي من أنواع الحيازة.

ت- تغطية الأرصدة النقدية الكبيرة. يمكن دائماً أن تشمل العينة الإختيار الذي يغطي جانباً كبيراً من العناصر النقدية للمجتمع ككل بحيث لا يكون خطر التوصل إلى إستنتاج غير ملائم عن طريق عدم فحص العناصر الصغيرة محل الإهتمام. ويمثل هذا منهجاً علمياً في العديد من حالات التدقيق خاصة الصغيرة منها.

٢- إختيار العينة وفقاً لمجموعة متتابعة.

يقوم المدقق بهذه الطريقة بإختيار عناصرالعينة بحيث تكون متتابعة. أي بمجرد إختيار العنصر الأول في المجموعة، يتم إختيار باقي عناصر المجموعة بشكل تلقائي. ومن المعروف أن هذه الطريقة تستخدم فقط في حالة إستخدام عدد مناسب من المجموعات. فإذا تم إستخدام عدد قليل من المجموعات سيكون هناك إحتمال كبير أن العينة غير ممثلة للمجتمع، ويجب على المدقق بهذه الطريقة أن يأخذ بعين الإعتيار عدة أمور منها معدل دوران الموظفين، والتغيرات في النظم المحاسبية، والطبيعة

الموسمية للعديد من الأعمال. ويعتبر كثير من المدققين هذه الطريقة أقل فعالية من إختيار أرقام عشوائية مفردة، إلا انهم يعترفون بأنها تقتصد في الجهد والوقت، فبدل أن يحصل المدقق على مستندات متفرقة ومحفوظة في عدة ملفات أو في أماكن مبعثرة، فإنه يحصل على المستندات التى تحفظ سوياً وتعطى أرقاما متسلسلة (عبدالله،٢٠٠٤،ص:١٦٩).

٣- إختيار العينة مصادفة.

تمثل هذه الطريقة إختيار العينة بدون إتباع تقنيات منتظمة أو مبنية على أساس منتظم، وهنا يجب على المدقق أن يتجنب التحيز المتعمد أو إمكانية التنبؤ، مثلاً أن يتجنب إختيار البنود الصعبة أو أن ينم إختيار أو تجنب القيود الأولى أو الأخيرة في الصفحة، وهذه المحاولات لكي يتأكد المدقق أن جميع العناصر في المجتمع لديها نفس الإحتمال في الإختيار.لذلك فإن الإختيار مصادفة ليس ملائم عند إستعمال العينة الإحصائية (صبح،٢٠٠٢،ص:١١١).

ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة الإحتفاظ الكامل بعدم التحيز في الإختيار. وبما أن كل من طريقة إختيار العينة مصادفة أو الإختيار وفقاً لمجموعة متتابعة تمثل أساليب أقل منطقبة من إختيار العينة المباشرة، إلا أنها تُعد من الأساليب المفيدة ولا ينبغي تجاهلها. فغالبا تزيد تكلفة إستخدام اساليب معقدة لإختيار العينة على المنافع التي تعود منها.(Arens, et al 2012, p 501).

٢-٢-٨ ثانياً: طرق إختيار العينات الإحتمالية(الإحصائية).

"تعني المعاينة الإحصائية أن المدقق يعتمد على نظريات القواعد الرياضية وقوانين الإحتمالات في قياس خطر المعاينة وفي تحديد حجم العينة وتقييم النتائج بموضوعية، ويستطيع المدقق أن يحدد كمياً مخاطر التدقيق" (صبح،٢٠٠٢،ص:١٠٨). وتتميز العينة الاحصائية بالخصائص التالية:

- الإختيار العشوائي للعينة.
- استعمال نظرية الإحتمالات.

قناعة المدقق وحكمته في تطبيق الطرق الإحصائية.

تعتمد ثقة المدقق في نتيجة عملية التدقيق على عدة عوامل من أبرزها فكرة الأهمية النسبية وفعالية نظام الرقابة الداخلي وقد إقتنع المحاسبون منذ عدة سنوات أنه ليس من الضروري تدقيق كل بنود جزء ما من العمليات لكي تكون الحسابات سليمة لإغراض مهمتهم، وتعتمد هذه القناعة على الفرضية القائلة أن عدد البنود التي جرى فحصها تعبر تعبيراً صحيحاً عن دقة أو عدم دقة جميع

البنود. ولا تختلف الطرق الإحصائية في إختيار العينة عن تطبيق لهذا المبدأ المنطقي.وتنطوي هذه الطرق على إستخدام نظرية رياضية يمكن تلخيصها على النحو التالي: إذا تم إختيار عينة بحجم كاف وممثلة للمجتمع الذي أخذت منه فإن هذه العينة ستظهر نفس خواص وسمات المجتمع ككل. ويجب أن نؤكد هنا على نقطتين وهما: أن حجم العينة يجب أن يكون كافياً وأن إختيارها يجب أن يتم بشكل عشوائي ونعني بالعشوائية هنا أن يكون لجميع البنود المكونة للمجتمع أو لمجموعة ما نفس الحظ في الإختيار(عبدالله،٢٠٠٤،ص:٢٥٤).

ويمكن عرض الفوائد التي تقدمها الطرق الإحصائية:

أ- يقدم نتائج موضوعية يمكن الدفاع عنها: تعتمد الطرق الإحصائية على العينات الموضوعية غير المتحيزة وإستناد نتائجها إلى قوانين الإحتمالات، بحث تجعل المدقق في موقف قوي يتمكن من الدفاع عن تلك النتائج أمام المستخدمين وأمام القضاء.

ب- يسمح هذا المدخل بتقدير أخطار المعاينة: إن تقدير هذه الأخطار يقدم أساساً موضوعياً لإستخدام تقرير المدقق في نماذج قرارات المستثمرين المختلفين.

ت- يؤدي إلى تخفيض تكلفة التدقيق: حيث تتوقف تكلفة التدقيق على الوقت الذي يمضية المدقق أو مساعدوه فيه.

ث- يمكن جمع النتائج وتقويمها حتى لو تمت من قبل مدققين مختلفين: كثيراً يتم التدقيق من قبل عدد من المدققين وخاصة عند وجود عدد من الفروع التابعة للمشروع، بحيث يختار كل مدقق العينة التي يراها مناسبة. ويتم جمع النتائج وتقويمها وكأنها أنجزت من قبل مدقق واحد.

ج- يقدم المدخل الإحصائي أساساً موضوعياً لتحديد حجم العينة وذلك لإعطاء الفرص المتساوية والمتكافئة لمفردات المجتمع كافة لكي تدخل في العينة.

أما النقد الموجه لإستخدام المدخل الإحصائي أنه يقضي على الحكم الشخصي لمدقق الحسابات ويضعف خبرته في مزاولة أعماله المهنية. ولكن هذا لا يعتبر منطقي ويمكن الرد على ذلك بأن التطبيق العلمي له يتطلب من المدقق إتخاذ بعض القرارات الضرورية التي تعمد على حكمه الشخصي وخبرته المهنية، وهذا يعمل على تنمية الحكم الشخصي للمدقق وتمده بالأساس الضروري لتقييم النتائج التي توصل إليها ومن هذا يتضح أن المدخل الإحصائي يفضل على المدخل الحكمي في مجال التدقيق الإختباري لما يقدم من مزايا عديدة (القاضي ودحدوح،١٩٩٩،ص:١٧٣).

المعاينة الإحصائية ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

تستخدم أساليب العينة الإحصائية بشكل مفيد لتحقيق المعيار الثاني والثالث من معايير العمل الميداني، فالمعيار الثاني يتطلب ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ولهذا يمكن إستخدام العينة الإحصائية بشكل مفيد ونافع في إختيار وتقييم المفردات عند إختيار المدقق عناصر نظام الرقابة الداخلية يغرض التحقق من الإلتزام بها، فأهم إجراءات الرقابة الداخلية للعميل يجب أن تختبر عن طريق إستخدام عينة الصفات على سبيل المثال، كما أن المعيار الثالث يتطلب ضرورة جمع أدلة إثبات كفاية وصلاحية مناسبة من خلال إجراءات الفحص والملاحظة والمصادقات والإستفسارات لدعم أو نفي المزاعم المالية للعميل، وبعد أن يقرر المراجع مستوى الثقة أو الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية فإنه يكون بإستطاعته إستخدام أساليب العينة الإحصائية في إختيار أرصدة حسابات معينة بالقوائم المالية كأرصدة حسابات المدينين والمخزون السلعي والمبيعات وأية أرصدة أخرى تنتج عن عدد ضخم من العمليات المالية (توماس وهتكي،٢٠٠٦،ص:٥٧٦).

وتؤثر نتائج إختبارات الالتزام بالسياسات مباشرة على تصميم وإعداد برنامج التدقيق، فهي تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات الأساسية الواجب أداؤها بخصوص أرصدة الحسابات، كما أن عملية جمع أدلة الإثبات ممكن أن تقسم إلى ثلاثة مراحل منفصلة هي: الفحص المبدئي لنظم الرقابة الداخلية، إختبارات الإلتزام بإجراءات الرقابة المقررة، الإختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات (جربوع،٢٠٠٧،ص:٣٧٤).

وخلال الفحص المبدئي لنظم الرقابة الداخلية فإن المدقق يجب أن يحدد إجراءات الرقابة التي يتضمنها النظام، ومن خلال هذه المرحلة فإن الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية يكون مفترض، أما خلال إختبارات الإلتزام بالسياسات فإن هذا الفرض يجب تبريره والتحقق منه. ويوجد دائماً إحتمال بأن إختبارات الإلتزام بالسياسات قد تؤدي المدقق إلى الإستنتاج بأن نظام الرقابة الداخلية يمكن الإعتماد علية في حين أنه لا يمكن الإعتماد علية في الحقيقة، ويطلق عليه خطر الإعتماد غير المبرر، فالمدقق على وجه التحديد قد يستنتج أن نظام الرقابة الداخلية يمكن الإعتماد علية في حين أنه لا يمكن في الحقيقة الإعتماد عيله، ويلاحظ أن هذه المخاطر يمكن أن ترجع إلى اخطاء العينة الإحصائية أو اخطاء العينة غير الإحصائية (توماس وهتكي،٢٠٠٦،ص٥٧٧).

ومن طرق إختيار العينات الإحتمالية (الإحصائية)

١- إختيار العينة العشوائية البسيطة.

"وهي طريقة توفر فرص متساوية لكل مفردات المجتمع بأن تكون من ضمن مفردات العينة، ويمكن إستخدام جداول الأرقام العشوائية، حيث يتم ترتيب مفردات المجتمع بشكل متسلسل ويتم إختيار نقطة البدء من جدول الأرقام العشوائية وبستمر بنفس الاتجاه حتى يتم إختيار جميع مفردات العينة" (ذنيبات،٢٠٠٦،ص٢٣٤).

جداول الأرقام العشوائية: لضمان أن كافة مفردات المجتمع لها نفس فرصة الدخول في العينة يمكن إستخدام جداول الأرقام العشوائية. وهي عبارة عن سلسة من الأرقام لها إحتمالات متساوية للحدوث في المدى البعيد ولها نمط مميز، ومن أمثلة جدول الأرقام العشوائية البسيطة المتعارف علية والذي يحتوي على ١٠٥٠٠٠ عدد عشوائي الذي تم نشره بواسطة هيئة التجارة الداخلية. وهذه الأرقام مكونة من خمسة أرقام على شكل صفوف وأعمدة، ولإختيار العينة العشوائية يتم إختيار الأرقام العشوائية ومن ثم إختيار نفس الأرقام للمستندات موضع الفحص، وإذا كانت الأرقام العشوائية أكبر من أرقام المستندات أو العمليات يحذف رقم أكثر منها من اليمين وبعد إختيار نقطة بدء عشوائية يقرأ المدقق الجدول من أعلى إلى أسفل ويختار الرقم الذي يقع داخل تسلسل أرقام المستندات التي سوف يتم إختبارها (Arens, et al 2012, p 502).

كما يمكن للمدقق إختيار مفردات العينة من خلال الإحلال أو بدون إحلال (الإستبدال أو بدون إستبدال). ففي معاينة الإحلال يمكن للعنصر الواحد أن يدخل بالعينة لأكثر من مرة، بينما في معاينة عدم الإحلال لا يدخل العنصر في العينة إلا مرة واحدة فقط، مع الرغم أن كلا المنهجين في لإختيار يتفقان مع النظرية الإحصائية إلا أن المدققين نادراً ما يستخدمون معاينة الإحلال. من المعروف أن المدققين يستخدمون الحاسب الإلكتروني في توليد الأرقام العشوائية ومن أمثلة بدائل توليد هذه الإرقام: برامج لوحات العرض الإلكترونية، مولدات الأرقام العشوائية، برامج التدقيق الجاهزة. ومن مزايا هذه الطرق، تدني التكاليف، وتوفير الوقت، وتدني أخطاء التدقيق في إختيار الأرقام والتوثيق الآلى للإختيار (علي،٢٠٠١،ص:٣٣٦).

٢- إختيار العينة المنتظمة.

وهي طريقة أخرى للإختيار العشوائي حيث يتم إيجاد المدى العيني وذلك بقسمة حجم المجتمع على حجم العينة، ثم نقوم بإختيار أول عنصر بطريقة عشوائية وبعد ذلك يتم إختيار باقي العناصر

عن طريق إضافة المدى في كل مرة، ولا يفترض أن تكون عناصر المجتمع تحمل أرقام متسلسلة إنما قد يقوم المدقق بالترقيم، ويفضل أن تكون العنصر الأول من ضمن الفترة الأولى، أي ضمن المدى (ذنيبات،٢٠٠٦،ص:٢٣٤).

ومن مزايا هذه الطريقة سهولة إختيار مفردات العينة، وسرعة إختيار مفردات العينة، وسهولة توثيق عملية إختيار المفردات بسبب تتابع أرقام المفردات. ومن المشاكل الأساسية في هذه الطريقة إمكانية التحيز للمدقق لأنه بعد إختياره لأول عنصرسيقوم بإختيار باقي العناصر تلقائياً، وكذلك إذا لم تكن الخاصية التي يريد المدقق إختبارها موزعه توزيعاً طبيعياً فمن غير الملائم الإعتماد على هذه الطريقة في إختيار مفردات العينة (علي،٢٠٠١،ص:٣٣٨).

٣- إختيار العينة الطبقية.

يقوم المدقق بإختيار العينات بهذه الطريقة عندما يكون المجتمع مكوناً من مفردات غير متجانسة كأن تكون قيمتها متباعدة كثيراً، وهنا يجب على المدقق أن يقوم بتقسيم المجتمع إلى طبقات محددة يجري تعريفها بشكل واضح ودقيق، مثلاً إذا أراد المدقق تقدير قيمة البضاعة بالمخازن، فقد تتكون بنود البضاعة من بعض الوحدات التي لا تتجاوز قيمة الوحدة دينار واحد، ووحدات أخرى تتجاوز قيمتها عشرة دنانير، ووحدات تتجاوز قيمتها مئة دينار، وهنا يجب تقسيم المجتمع الغير متجانس إلى مجتمعات فرعية متجانسة والحصول على تقدير دقيق لمتوسط كل طبقة عن طريق عينة مأخوذة من هذه الطبقات، وبتوحيد التقديرات لهذه الطبقات المختلفة يمكن الحصول على تقدير دقيق للمجتمع كله وبذلك نزيد من دقة التقدير. وتميل العينة الطبقية إلى إستبعاد العينات أو المفردات المتطرفة التي تساهم كثيراً في تباين العينة. ويستعمل المدققون هذه الطريقة بكثرة وقد يطبقونها على جوانب ليست بالغة الأهمية مثل تدقيق المستندات الخاصة بالمصروفات النثرية والتي تتجاوز قيمتها ٥ دنانيرمثلاً، أو تُطبق على جوانب هامة مثل تدقيق نسخ فواتير البيع التي تتجاوز قيمتها ٥٠٠ دينار، ويجب أن نذكر هنا بأن المدقق لا يستطيع تعميم نتائجه إلا على الشرائح أو الطبقات التي تم فحص عينات منها. ونلاحظ أن تباين العينة يقل كلما لجأنا إلى تقسيم وحدات المجتمع إلى مجموعات بحيث تكون الفروق داخل كل من هذه المجموعات صغيرة نسبياً بينما تكون الفروق كبيرة بين هذه المجموعات (عبدالله،٢٠٠٤،ص:٢٥٩).

٤- إختيار العينة العنقودية.

يستخدم هذا الأسلوب إذا كان المجتمع يحتوي على عناصر متجانسة مكونـة من مجموعات أو عناقيد، ويقوم المدقق باختيار العناقيد بموجب جدول الأرقام العشوائيـة، وفقاً للطريقة العشوائية

البسيطة، وتعتبر كل العناصر الموجودة في المجموعة المختارة من ضمن العناصر في العينة. ورغم أن العينات الإحصائية تتضمن استخدام الأساليب الفنية الرياضية في تحديد حجم العينة وفي تقييم نتائج العينة إلا أنها لا تحل محل حكم المدقق، ففي تحديد حجم العينة مثلاً على المدقق أن يستخدم الحكم المهني في اختيار معدل مسموح بـه للخطأ، وكذلك فإن حكم المدقق مطلوب في تحديد مخاطر مقبولة في التقدير غير الصحيح لمخاطر الرقابة تحت الحد الأقصى، وفي تقييم نتائج العينات فإنـه ينبغي على المدقـق ممارسة الحكم الشخصي في تقدير الأهمية النسبية لنقاط ضعف الرقابة (الخوري وعودة،٢٠١٠،ص:١٢٣).

٢-٢-٩ المعاينات الملائمة لأهداف التدقيق.

هناك عدة أهداف لاختبارت التدقيق، فعلى سبيل المثال قد نجري الاختبارات لغرض تقدير خاصية ما للمجتمع، أو لحمايته من الأخطاء الجوهرية، أو اكتشاف ما إذا كانت خاصية معينة موجودة بالمجتمع، أو تصحيح رصيد، وبالتالي فأنه يجب على المراجع أن يحدد الهدف من إجراء اختيار معين قبل اختيار خطة المعاينة، لأن كل واحد منها يتطلب عادة طريقة معينة (توماس وهتكي،٢٠٠٦،ص:٥٨٠).

ومن أهم الأهداف التي يعمل المدقق على تحقيقها ما يلي :

١- المعاينة على أساس التقدير:

تعني تقدير معالم المجتمع من خلال فحص عينة صغيرة يتم إختيارها بالطرق العشوائية وتستخدم في حالة كل من المعاينة للصفات والمعاينة للمتغيرات على حد سواء. فهي تمد المدقق بتقدير تكرار حدوث خاصية معينة، أو بتقدير القيمة الإجمالية أو المتوسطة لمجموعة من المفردات بالإضافة لتقدير خطأ المعاينة والذي يأخذ في الاعتبار عند استخدام نتائج لجميع مفردات المجتمع ومن ثم يحصل المدقق على مدى من القيم وليس على قيمة واحدة ويحدد أهمية القيم المختلفة داخل هذا المدى معتمدا في ذلك على بعض الاختبارات الأخرى أو المعلومات المتاحة، وهي تمثل اكثر الخطط تطبيقا في مجالات التدقيق (زغرب،٢٠١٠،ص:٣٩).

٢- المعاينة على أساس القبول أو الرفض:

تستخدم هذه الطريقة لأغراض ضبط الأخطاء اكثر من استخدامها لأغراض التدقيق ويتم اختيار عينة بحجم معين حسب هذه الطريقة، فإذا اظهرت العينة أن عدد البنود التي تحتوي على

خطأ من نوع ما لا يتجاوز عدداً حدده ورضي به المدقق بشكل مسبق، فإن المجتمع يعتبر مرضيا أو مقبولا، وأما اذا أظهرت العينة أن هناك عدداً من البنود يحتوي على الخطأ أكبر من العدد الذي اعتبره المدقق مقبولا، فإن المجتمع يرفض ولا يعتبر مقبولاً ويتوجب على المدقق أن يصل إلى قرار بشان الخطوة التالية التي سيتخذها عندما يرفض المجتمع. وليس من السهل تحديد المعدل المقبول. ويجب أن يعيد النظر فيه في ضوء النتائج التي اظهرها الفحص للعينات (عبدالله،٢٠٠٤،ص:٢٥٧).

٣- المعاينة الإستكشافية:

تستخدم لغرض التأكد إذا كانت خاصية معينة تقع داخل أقل تكرار حرج محدد مقدماً، ويجب أن يكون حجم العينة المختار كبير بدرجة كافية لتحقيق احتمال محدد للحصول على حدوث واحد على الأقل للخاصية بالمجتمع إذا كانت هذه الخاصية تحدث بتكرار معين، وهذه الخاصية قد تكون على سبيل المثال حدوث نوع معين من المخالفات، كوجود حساب مزيف ضمن حسابات المدينين، وتستخدم المعاينة الإستكشافية غالبا بواسطة المدقق في الحالات التي تدعو إلى وجود اعتقاد بحدوث نوع معين من الاختلاسات، ففي مثل هذه الحالات يجب على المدقق أن يحصل على ضمان بأن حجم العينة المحدد سوف يشمل على الأقل حالة واحدة لهذا الحدوث، إذا كانت الخاصية تحدث بانتظام معين داخل المجتمع موضع الفحص (توماس وهتكي،٢٠٠٦،ص:٥٨١).

٢-٢-١٠ خطط المعاينات.

هناك العديد من خطط المعاينة التي يستخدم بعضها في المعاينة الخاصة باختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات وعادة قد تستخدم طرق الاختيار الغير إحصائية أو الإحصائية والتي تسمى معاينة الصفات. وهناك خطط معاينة تستخدم في الاختبارات التفصيلية للأرصدة، حيث يمكن أن تستخدم المعاينة الغير إحصائية أو الإحصائية باستخدام معاينة الوحدة النقدية أو معاينة المتغيرات (ذنيبات،٢٠٠٦،ص:٢٣٥).

ويجب الحذر عند اختيار عينات التدقيق أن هناك العديد من المدققين يفضلون اختيار عينة واحدة لكل من معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات. ويشار الى هذه الطريقة بالفحص المزدوج للصفات والمتغرات، لأنه غالبا يكون أكثر كفاءة لتحديد عينة واحدة بدلاً من مجموعة عينات. ولتحديد حجم العينة المناسب يجب على المدقق تحديد أكبر لحجم العينة المطلوب في الفحص المزدوج عن الفحص بشكل مستقل (Richard E,2009, p c).

أولا: معاينة الصفات أو الخصائص.

وهي تستخدم لأغراض اختبارات الالتزام بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية الموضوعة والتي يتضمنها هيكل الرقابة الداخلية. وتتضمن هذه الاختبارات تحديد معدل حدوث صفة معينة في المجتمع. وتعبر الصفة المعينة عادة كنسبة عن انحراف إجراء رقابي معين.على سبيل المثال قد يرغب المدقق في تقدير تكرار الأخطاء في فاتورة المبيعات أو في الترحيل لحسابات العملاء. ومع هذا فإن معاينة الصفات لا تقتصر على اختبارات الالتزام بالسياسات، فمعاينة الصفات يمكن أن تستخدم أيضا لإجراء الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات، كأن يستخدم في تقدير نسبة حسابات المدينين المتأخرة في السداد أو نسبة مخزون البضاعة المتقادم، ويقوم المراجع بأخذ عينة من المجتمع المراد اختباره، وحساب معدل الانحراف في العينة، ثم يصل إلى استنتاج بشأن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع (جربوع،٢٠٠٧،ص:٣٧٧).

ثانيا: معاينة الوحدة النقدية (معاينة المتغيرات).

وهي تستخدم لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة والعمليات. وفي هذا النوع من الاختبارات يهتم المدقق بالقيم النقدية التي تعرضها القوائم المالية، ولهذا يقوم المدقق باختيار عينة من المجتمع المراد فحصة، ويحدد القيمة النقدية المناسبة لمفردات العينة، ويقوم في ضوء هذه القيمة بتقدير القيمة النقدية للمجتمع ككل وذلك لتحديد مدى عدالة القيم التي تظهر في القوائم المالية (الفيومي وآخرون،٢٠٠٨،ص:٣٧٨).

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

٣-١ مقدمة

٣-٢ أداة الدراسة

٣-٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة

٣-٤ مصادر جمع البيانات

٣-٥ منهجية الدراسة

٣-٦ صدق أداة الدراسة

٣-٧ ثبات أداة الدراسة

٣-٨ اختبارات التوزيع الطبيعي

٣-٩ تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية للمستجيبين

٣-١٠ وصف العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

٣-١١ وصف المتغير التابع جودة التدقيق

٣-١٢ المعالجة الإحصائية

٣-١٣ نموذج الدراسة

٣-١٤ اختبار الفرضيات

٣-١٥ النتائج والتوصيات

الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

٣-١ المقدمة

تناول الباحث في الفصلين السابقين الإطار النظري من خلال الرجوع لأدبيات الدراسة، ويتناول هذا الفصل المنهجية المتبعة في الدراسة حيث يحتوي هذا الفصل على أساليب جمع البيانات ومنهجية تطوير أداة الدراسة والتعريف بها بالإضافة إلى الاختبارات الإحصائية في عملية تحليل البيانات وعملية اختبار الفرضيات.

٣-٢ أداة الدراسة:

تم تطوير أداة الإستبانة لتحقيق أغراض الدراسة من خلال مراجعة الأدب النظري المتعلق بأثر أساليب المعاينة على جودة التدقيق. وقد تم تطويرها وتحكيمها من قبل عدد من المتخصصين في المحاسبة في الجامعات الأردنية،اشتملت أداة الدراسة على ثلاثة أجزاء:

الجزء الأول: متعلق بالمعلومات العامة عن عينة الدراسة.

أما الجزء الثاني: فقد خصص لقياس أثر في أساليب المعاينة وهي: العوامل المرتبطة بالاختيار المباشر للعينة، اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة، اختيار العينة مصادفة، العينة العشوائية البسيطة، العينة المنتظمة العينة الطبقية، العينة العقودية.

أما الجزء الثالث: فقد خصص لقياس جودة التدقيق واعتمد في تطوير أداة الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي (Likert) وقد تم احتساب أوزان فقراتها على النحو التالي: (موافق بشدة) وتمثل (٥ درجات، و(موافق) وتمثل (٤ درجات، و(موافق بدرجة متوسطة) وتمثل (٣ درجات، و(غير موافق) وتمثل (٢ درجة، (غير موافق بشدة) وتمثل (درجة واحدة). وفيما يتعلق لعملية تحديد المستوى فقد تم تحديده حسب المعادلة الإحصائية ((٥-١) / ٣ =١,٣٣) وبناء عليه فان المستويات وزعت كما يلي:

١- من (١ - ٢,٣٣) منخفض
٢- من (٢,٣٤ - ٣,٦٧) متوسط.
٣- من (٣,٦٨ – ٥) مرتفع.

٣-٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم استخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعيـــة (Statistical Package for Social Science) (SPSS)، وذلك على النحو التالي :-

أولا: التحليل الوصفي(Descriptive Analysis)المعتمد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

ثانيا: أساليب التحليل وذلك من خلال ما يلي:

١- اختبار ثبات الأداء(Reliability) لقياس ثبات أداة الدراسة ومقدار الاتساق الداخلي ومدى الاعتماد ويتم ذلك باحتساب معامل كرونباخ الفا (Cronbach Alpha).

٢- تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لقياس تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

٣- النسب المئوية لتحليل البيانات المتعلقة بالمعلومات العامة للمستجيبين.

٣-٤ مصادر جمع البيانات:- تم الاعتماد في جمع البيانات والمعلومات اللازمة على المصادر الآتية:-

المصادر الأولية: تتمثل في الاستبانة تم استخدامها كمصدر رئيسي لجمع المعلومات المتعلقة بأثر أساليب المعاينة على جودة التدقيق.

المصادر الثانوية: تم تكوين الإطار النظري للدراسة بالاعتماد على الكتب والدوريات والمراجع العربية والانجليزية التي تناولت الموضوع بالبحث والدراسة بالإضافة إلى الأبحاث والرسائل والدراسات السابقة التي تطرقت للموضوع.

٣-٥ منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لملائمة أهدافها، وذلك من خلال التطرق لأدبيات متغيرات الدراسة أثر أساليب المعاينة على جودة التدقيق، والدراسات السابقة التي ارتبطت بها ومتغيراتها مع الدراسة الحالية، بالإضافة إلى تطبيق أداة الدراسة التي تم تطويرها لهذه الغاية على أفراد مجتمع الدراسة، وذلك بغية استخلاص توصيات تجسد حلولا لمشكلة الدراسة. ووزعت الاستبانة التي تبلغ فقراتها (٥٨) فقرة لتشمل جميع المتغيرات المستقلة والتابعة، وذلك على النحو التالي:-

جدول رقم (٣-١) توزيع فقرات الإستبانة

الرقم	البيان	الفقرات
١	الاختيار المباشر للعينة	١ ــ ٧
٢	اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة	٨ ــ ١٣
٣	اختيار العينة مصادفة	١٤ ــ ٢٠
٤	العينة العشوائية البسيطة	٢١ ــ ٢٧
٥	العينة المنتظمة	٢٨ ــ ٣٤
٦	العينة الطبقية	٣٥ ــ ٤١
٧	العينة العنقودية	٤٢ ــ ٤٨
٨	جودة التدقيق	٤٩ ــ ٥٨

٣-٦ صدق أداة الدراسة:

يرى (Sekaran,(2003,p 84 أن المقصود بصدق الأداة هي عملية التأكد من أن العبارات التي تحتويها أداة الدراسة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة. وتم عرض أداة الدراسة على عدد من المتخصصين في مجال المحاسبة في الجامعات الأردنية لمعرفة مدى ملاءمة فقرات الاستبيانة لغوياً، ومدى انتمائها للبعد الذي وضعت ضمنه، وتم الأخذ بملاحظات المحكمين وآرائهم، وأعيدت صياغة بعض الفقرات في ضوء هذه الملاحظات. انظر الملحق رقم(٢).

٣-٧ ثبات أداة الدراسة:

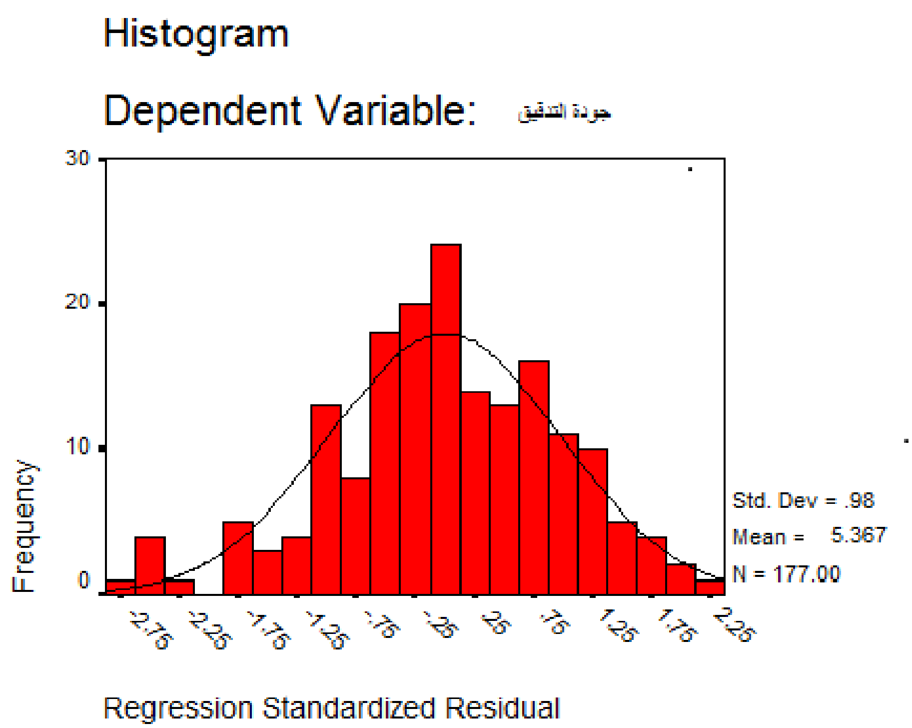
يرى **(**Sekaran,(2003,p 84 أن المقصود بثبات الأداة هي إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم، وفي ظل ظروف واحدة، وان القيمة المقبولة إحصائيا لهذا المقياس هي ٦٠% فأكثر. وتم استخراج معامل الاتساق الداخلي لأداة الدراسة، درجة توافق المستجبين على فقرات أداة الدراسة بالاعتماد على معادلة كرونباخ ألفا (Cronbachs' Alpha) لكل متغير من متغيرات الدراسة، وكانت معاملات الثبات جيدة وهي نسب ثبات جيدة ومقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية، ويبين الجدول (٣-٢) معاملات الثبات.

جدول رقم (٣-٢) معاملات الثبات للفقرات

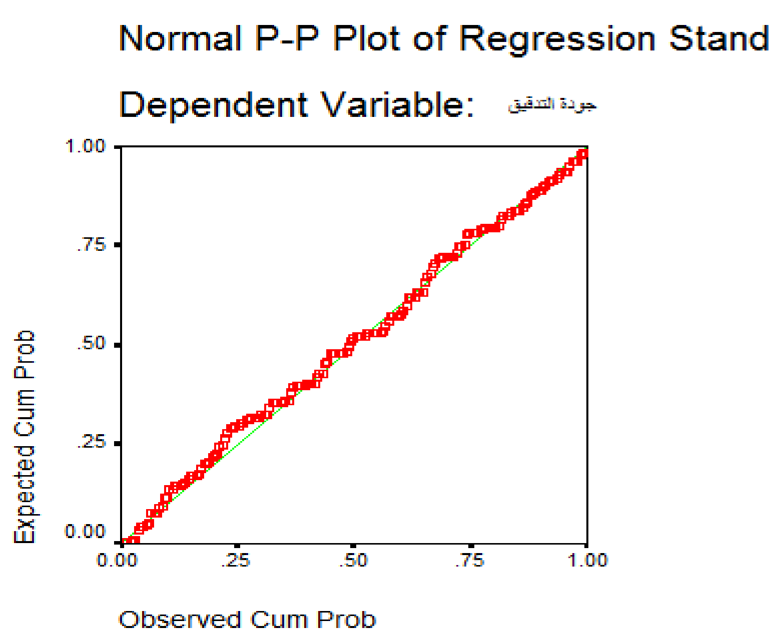
متغيرات الدراسة	كرونباخ ألفا
الاختيار المباشر للعينة	**%٧١,٨٠**
اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة	**%٦٦,١٩**
اختيار العينة مصادفة	**%٧٣,٧٩**
العينة العشوائية البسيطة	**%٧١,٧٧**
العينة المنتظمة	**%٦١,٥٢**
العينة الطبقية	**%٧٠,١٦**
العينة العنقودية	**%٦٨,٤٥**
العوامل مجتمعة	**%٦٩,٩٦٢**
جودة التدقيق	**%٨٣,٣٠**
الإستبانة كاملة	**%٧٠,٣٣**

٣-٨ اختبارات التوزيع الطبيعي: عند الاختبار الطبيعي للعوامل حيث يبين الجدول رقم (٣-١) شكل الجرس الذي يؤكد على ان التوزيع طبيعيا، ويبين الشكل (٣-٢) ان هناك تجانس بين العوامل.

الشكل رقم (٣-١) اختبار التوزيع الطبيعي



الشكل رقم (٣-٢)



جدول رقم (٣-٣) ارتباط وتداخل العوامل المستقلة

متغيرات الدراسة	المستقلة	
	Tolerance	VIF
الاختيار المباشر للعينة	٠,٧٦٣	١,٣١١
اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة	٠,٧٦٤	١,٣٠٨
اختبيار العينة مصادفة	٠,٨٢٧	١,٢١٠
العينة العشوائية البسيطة	٠,٧٦٢	١,٣١٣
العينة المنتظمة	٠,٦٧٦	١,٤٨٠
العينة الطبقية	٠,٦٦٨	١,٤٩٨
العينة العنقودية	٠,٧٣٩	١,٣٥٤

ويشير الجدول رقم (٣-٣) إلى عدم وجود ارتباط وتداخل بين العوامل المستقلة من خلال قيمة (Variance) Inflation factor(VIF) التي سجلت قيم اقل من ٥.

٣-٩ البيانات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية للمستجيبين : المعلومات العامة التي استخدمت فيما يتعلق بالمدققين هي، العمر، التخصص، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبراة المهنية، الشهادات المهنية في التدقيق.

جدول رقم (٣-٤) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية
العمر			
	اقل من ٢٥ سنة	٢	%١,١
	من ٢٥ الى ٣٥ سنة	٦٥	%٣٦,٧
	من ٣٦ الى ٤٦ سنة	٦٥	%٣٦,٧
	٤٧ سنة فاكثر	٤٥	%٢٥,٤
التخصص			
	محاسبة	١٦٦	%٩٣,٨
	ادارة	٧	%٤
	اقتصاد	٤	%٢,٣
	اخرى	٠	٠
المؤهل العلمي			
	دبلوم	٠	٠
	بكالوريوس	١٣٤	%٧٥,٧
	ماجستير	٣٩	%٢٢
	دكتوراه	٤	%٢,٣
المسمى الوظيفي			
	مدير تدقيق	٤٥	%٢٥,٤
	رئيس قسم التدقيق	٢٦	%١٤,٧
	مدقق حسابات	١٠٦	%٥٩,٩
الخبرة المهنية			
	اقل من ٥ سنوات	١٥	%٨,٥
	من ٥- ١٠ سنوات	٥٢	%٢٩,٤
	من ١١- ١٦ سنة	٥٩	%٣٣,٣
	١٧ سنة فاكثر	٥١	%٢٨,٨
الشهادات المهنية في التدقيق			
	محاسب قانوني اردني JCPA	١٢٨	%٧٢,٣
	محاسب قانوني امريكي CPA	٢٦	%١٤,٧
	محاسب قانوني عربي ACPA	٢٣	%١٣

٣-١٠ وصف العوامل المؤثرة على جودة التدقيق كمجموع.

الجدول رقم (٣-٥) وصف المتغيرات المستقلة

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
الاختيار المباشر للعينة	٣,٧٩٦٥	٠,٦٥٦٨	مرتفع
اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة	٣,٥٥١٧	٠,٧٢٦٤	متوسط
اختبيار العينة مصادفة	٣,٥٧٤٦	٠,٦٩٣٨	متوسط
العينة العشوائية البسيطة	٣,٦٧٩٥	٠,٦٩٥٨٤	متوسط
العينة المنتظمة	٣,٦٣٦٠	٠,٦٢٧٥٣	متوسط
العينة الطبقية	٣,٦١٥٨	٠,٦٤٦٢٨	متوسط
العينة العنقودية	٣,٦١٩٨	٠,٦٨٩٥٢	متوسط

١- وصف الاختيار المباشر للعينة.

الجدول رقم (٣-٦) الاختيار المباشر للعينة

الرقم	الوصف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
١	الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماته عن المجتمع المراد فحصه.	٤,١٧٥١	٠,٧٧٤٤٩	مرتفع
٢	يقوم المدقق بالإختيار المباشر للعينة بناءً على معايير حكمية قام المدقق بوضعها.	٣,٩٣٢٢	٠,٨٠١٩٤	مرتفع
٣	تتعلق المعايير التي يضعها المدقق بتمثيل العينة وقد لا تتعلق بذلك.	٣,٦٤٩٧	٠,٨٠٥٨١	متوسط
٤	يكون المدقق قادراً على تحديد العناصر التي تكون أكثر إحتمالاً للتحريف.	٣,٨٨٧٠	٠,٧٢١٩٨	مرتفع
٥	تتمتع طريقة الإختيار المباشر بالموضوعية التامة.	٣,٧١٧٥	٠,٨٥٢٣٩	مرتفع
٦	يقلل الإختيار المباشر للعينة من أخطاء المعاينة.	٣,٥٨٧٦	٠,٨٦٢٣٩	متوسط
٧	يستطيع المدقق تجنب التحيز في إختيار العينة وتحديد حجمها.	٣,٦٢٧	٠,٩٠٨٨٩	متوسط
	المجموع	٣,٧٩٦٥	٠,٦٥٦٨	مرتفع

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير الاختيار المباشر للعينة (٣,٩٧٦٥) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري (٠,٦٥٦٨)، وهذا يشير إلى أن الاختيار المباشر للعينة مرتفعة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظرأفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يشير إلى أن االمدققين تأخذون بعين الاعتبار العوامل

المحيطة عند اختيار العينة بما يتلائم مع جودة التدقيق، وقد حققت الفقرة رقم (١) الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماته عن المجتمع المراد فحصه على أعلى وسط حسابي حيث بلغ (٤,١٧٥١) وانحراف معياري (٠,٧٧٤٤٩) مما يعني ان المدققين يعتمدون على الحكم الشخصي عند اختيار العينة بيما يتلائم مع جودة عملية التدقيق. ونلاحظ ايضا ان الفقره (٦) يقلل الإختيار المباشر للعينة من أخطاء المعاينة، حققت على اقل متوسط حسابي حيث بلغ (٣,٥٨٧) وانحراف معياري (٠,٨٦٢٣٩)، مما يدل على أن طريقة الإختيار المباشر تقلل من اخطاء المعاينة بما يتناسب مع جودة عملية التدقيق.

٢- وصف العامل اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة

الجدول رقم (٣-٧) اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة

الرقم	الوصف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
٨	الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماته عن المجتمع المراد فحصه.	٣,٨٩٨٣	٠,٨٣٩٩٥	مرتفع
٩	بعد اختيار العنصر الأول في المجموعة يتم إختيار باقي عناصر المجموعة بشكل تلقائي.	٣,٥٦٥٠	٠,٧٥١٩٠	متوسط
١٠	تقتصر الجهد والوقت.	٣,٧٠٦٢	٠,٧٢٥٨٣	مرتفع
١١	تتمتع طريقة الاختيار وفقا لمجموعة متتابعة بالموضوعية التامة.	٣,٤٥٢٠	٠٩٦٤٨٤.	متوسط
١٢	تقلل طريقة الاختيار وفقا لمجموعة متتابعة من أخطاء المعاينة.	٣,٤٥٧٦	٠,٩٠٤٣٢	متوسط
١٣	يستطيع المدقق تجنب التحيز في إختيار العينة وتحديد حجمها.	٣,٢٣١٦	٠,٨٤٨٥٥	متوسط
	المجموع	٣,٥٥١٧	٠,٧٢٦٤	متوسط

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة (٣,٥٥١٧) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري (٠,٧٢٦٤)، وهذا يشير إلى أن اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة متوسطة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يشير إلى أن االمدققين تأخذون بعين الاعتبار العوامل المحيطة عند اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة بما يتناسب مع جودة التدقيق، وقد حققت الفقرة(٨)الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماته عن المجتمع المراد

فحصه. على أعلى وسط حسابي حيث بلغ (٣,٨٩٨٣) وانحراف معياري (٠,٨٣٩٩٥) مما يعني ان المدققين يعتمدون على الحكم الشخصي فيما يتعلق باختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة بما يتناسب مع جودة عملية التدقيق، ونلاحظ ايضا ان الفقره رقم (١٣) يستطيع المدقق تجنب التحيز في إختيار العينة وتحديد حجمها. حققت اقل متوسط حسابي حيث بلغ (٣,٢٣١٦) وانحراف معياري (٠,٨٤٨٥٥) مما يدل على هناك اعتبارات ياخذها المدقق بعين الاعتبار عن اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة.

٣- وصف العامل اختبار العينة مصادفة.

جدول رقم (٣-٨) اختيار العينة مصادفة

الرقم	الوصف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
١٤	الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماته عن المجتمع المراد فحصه.	٣,٩٨٣١	٠,٧٤٩٨١	مرتفع
١٥	اختيار العينة مصافة يتم بدون اتباع تقنيات منتظمة أو مبنية على أساس منتظم.	٣,٩٠٩٦	٠,٦١٤٩٤	مرتفع
١٦	يتأكد المدقق أن جميع العناصر في المجتمع لديها نفس الإحتمال في الاختيار.	٣,٥١٩٨	٠,٩٤٨٠٣	متوسط
١٧	سهولة اختيار العينة والحصول على نتائجها.	٣,٦٧٢٣	٠,٨٣٥٩٦	متوسط
١٨	تُعد طريقة الإختيار مصادفة مفيدة ولا ينبغي تجاهلها.	٣,٣٣٣٣	٠,٨٥٠٥٨	متوسط
١٩	يستطيع المدقق تجنب التحيز في اختيار العينة وتحديد حجمها.	٣,٢٥٩٩	١,٠٦٦١٢	متوسط
٢٠	تقلل طريقة اختيار العينة مصادفة من أخطاء المعاينة.	٣,٣٤٤٦	١,٠٤٤٤٠	متوسط
	المجموع	٣,٥٧٤٦	٠,٦٩٣٨	متوسط

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير استخدام العينة مصادفة (٣,٥٧٤٦) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري مقداره (٠,٦٩٣٨)، وهذا يشير إلى أن استخدام العينة مصادفة متوسطة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ،الأمر الذي يشير إلى أن االمدققين يأخذون بعين الاعتبار العوامل المحيطة عند اختيار العينة مصادفة بما يتناسب مع جودة التدقيق، وقد حققت الفقرة (١٤) الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماته عن المجتمع المراد فحصه. على أعلى وسط حسابي حيث بلغ (٣,٩٨٣١) وانحراف معياري مقداره(٠,٧٤٩٨١) مما يعني ان المدققين يعتمدون على الحكم الشخصي فيما يتعلق باختيار العينة مصادفة بعملية التدقيق، ونلاحظ ايضا ان الفقره رقم (١٩) يستطيع المدقق تجنب

التحيز في اختيار العينة وتحديد حجمها. حققت اقل متوسط حسابي حيث بلغ (٣,٢٥٩٩) وانحراف معياري مقداره (١,٠٦٦١٢) مما يدل على هناك اعتبارات ياخذها المدقق بعين الاعتبار عند اختيار العينة مصادفة.

٤- وصف استخدام العينة العشوائية البسيطة

جدول رقم (٣-٩) استخدام العينة العشوائية البسيطة

الرقم	الوصف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
٢١	العينة العشوائية البسيطة توفر فرص متساوية لمفردات المجتمع بأن تكون ضمن مفردات العينة.	٣,٩٤٩٢	٠,٨٩٩٩٤	مرتفع
٢٢	يستتخدم المدققون الحاسوب في توليد الأرقام العشوائية، مثل برامج لوحات العرض الإلكترونية ومولدات الأرقام العشوائية	٣,٦٠٤٥	٠,٧٨٤٥٠	متوسط
٢٣	تدني أخطاء معاينة التدقيق في اختيار الأرقام والتوثيق الآلي للإختيار.	٣,٦٥٥٤	٠,٧٢٢٩١	متوسط
٢٤	توفير الوقت والجهد وتدني التكاليف.	٣,٧٦٢٧	٠,٨٠٤٩٣	مرتفع
٢٥	تتمتع طريقة اختيار العينة العشوائية البسيطة بالموضوعية التامة.	٣,٦٦١٠	٠,٩٠٣٤٧	متوسط
٢٦	يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا.	٣,٥٧٦٣	٠,٩١٤٥٩	متوسط
٢٧	تقضي على الحكم الشخصي للمدقق وتضعف خبرتة في مزاولة المهنة.	٣,٥٤٨٠	٠,٩٩٣٨٥	متوسط
	المجموع	٣,٦٧٩٥	٠,٦٩٥٨٤	متوسط

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير استخدام العينة العشوائية البسيطة (٣,٦٧٩٥) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري (٠,٦٩٥٨٤)، وهذا يشير إلى أن استخدام العينة العشوائية البسيطة متوسط مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين تأخذون بعين الاعتبار العوامل المحيطة عند اختيار العينة العشوائية البسيطة بما يتناسب مع جودة التدقيق، وقد حققت الفقرة(٢١) للعينة العشوائية البسيطة توفر فرص متساوية لمفردات المجتمع بأن تكون ضمن مفردات العينة. على أعلى وسط حسابي حيث بلغ (٣,٩٤٩٢) وانحراف معياري مقداره (٠,٨٩٩٩٤) مما يعني ان المدققين ياخذون بعين الاعتبار الفرص المتساوية لمفردات المجتمع عند اختيار العينة العشوائية

البسيطة في عملية للتدقيق، ونلاحظ ايضا ان الفقره رقم (٢٧) القضاء على الحكم الشخصي للمدقق وتضعف خبرته حققت على اقل متوسط حسابي حيث بلغ (٣,٥٤٨٠) وانحراف معياري (٠,٩٩٣٨٥) مما يدل على ان المدقق يستخدم خبرتة وحكمه في اختيار العينة العشوائية البسطية بما يتناسب مع جودة التدقيق ولكن الإعتماد على الخبرة والحكمة بهذه الطريقة يكون قليل لإنه يعتمد على جداول الأرقام العشوائية في اختيار العينة اكثر من خبرتة وحكمه المهني.

٥- وصف العامل استخدام العينة المنتظمة.

جدول رقم (٣-١٠) استخدام العينة المنتظمة

الرقم	الوصف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
٢٨	العينة المنتظمة توفر فرص متساوية لمفردات المجتمع بأن تكون ضمن مفردات العينة.	٣,٩٠٤٠	٠,٨٨٩٨٦	مرتفع
٢٩	إذا لم تكن الخاصية التي يريد المدقق إختبارها موزعة توزيعاً طبيعيا فمن غير الملائم الإعتماد على هذه الطريقة.	٣,٦٨٣٦	٠,٩٧٢٠٠	مرتفع
٣٠	سهولة توثيق عملية إختيار مفردات العينة بسبب تتابع أرقام المفردات.	٣,٦٠٤٥	٠,٧٥٤٩٧	متوسط
٣١	توفر العينة المنتظمة سهولة وسرعة اختيار مفردات العينة.	٣,٨٣٦٢	٠,٦٨٣٦١	مرتفع
٣٢	تتمتع طريقة اختيار العينة المنتظمة بالموضوعية التامة.	٣,٥٧٦٣	٠,٨٠٢٠٦	متوسط
٣٣	يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا.	٣,٤٠٦٨	٠,٩٦١٥١	متوسط
٣٤	تقضي على الحكم الشخصي للمدقق وتضعف خبرتة في مزاولة المهنة.	٣,٤٤٠٧	٠,٩٦٥٥٨	متوسط
	المجموع	٣,٦٣٦٠	٠,٦٢٧٥٣	متوسط

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير استخدام العينة المنتظمة (٣,٦٣٦٠) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري (٠,٦٢٧٥) وهذا يشير إلى أن استخدام العينة المنتظمة متوسطة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار العوامل المحيطة عند استخدام العينة المنتظمة لتحقيق الجودة بعملية التدقيق، وقد حققت الفقرة (٢٨) العينة المنتظمة توفر فرص متساوية لمفردات المجتمع بأن تكون ضمن مفردات العينة. على أعلى وسط حسابي حيث بلغ (٣,٩٠٤٠) وانحراف معياري (٠,٨٨٩٦) مما يعني ان المدققين ياخذون بعين الاعتبار الفرص المتساوية

لمفردات المجتمع من حيث الخضوع للتدقيق بما يتعلق بالعينة المنتضمة ، وقد حققت الفقره (٣٣) يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا على اقل متوسط حسابي حيث بلغ (٣,٤٠٦٨) وانحراف معياري (٠,٩٦١٥١) وهذا يعني ان المدققين يأخذون بعين الإعتبار قياس ورقاية وضبط مخاطر أخطاء المعاينة عند استخدام العينة المنتظمة بما يتناسب مع جودة التدقيق.

٦- وصف العامل المتعلق استخدام بالعينة الطبقية

جدول رقم (٣-١١) استخدام العينة الطبقية

الرقم	الوصف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
٣٥	يتم اختيار العينات بالطريقة الطبقية عندما يكون المجتمع غير متجانس كأن تكون قيمتها متباعدة كثيرا.	٣,٩٢٦٦	٠,٧٩٠٧٣	مرتفع
٣٦	يقوم المدقق بتقسيم المجتمع غير المتجانس إلى طبقات محددة يجري تعريفها بشكل واضح ودقيق.	٣,٧٣٤٥	٠,٧٦٣٢٢	مرتفع
٣٧	الحصول على تقدير دقيق لمتوسط كل طبقة عن طريق عينة مأخوذة من هذه الطبقات.	٣,٦٠٤٥	٠,٧٩٨٨٥	متوسط
٣٨	توحيد التقديرات لكل الطبقات يُمَكن المدقق من الحصول على تقدير دقيق للمجتمع وبذلك يزيد من دقة التقدير.	٣,٥٨٧٦	٠,٨٤٢٣٩	متوسط
٣٩	تميل العينة الطبقية إلى استبعاد العينات أو المفردات المتطرفة التي تساهم كثيراً في تباين العينة.	٣,٥٢٥٤	٠,٧٩١٠٦	متوسط
٤٠	تتمتع طريقة اختيار العينة الطبقية بالموضوعية التامة.	٣,٥٠٨٥	٠,٧١٦٠٤	متوسط
٤١	يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا.	٣,٤٢٣٧	٠,٨٩٥٧٦	متوسط
	المجموع	٣,٦١٥٨	٠,٦٤٦٢٨	متوسط

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير استخدام بالعينة الطبقية (٣,٦١٥٨) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري مقداره (٠,٦٤٦٢) وهذا يشير إلى أن استخدام العينة المنتظمة متوسط مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ،الأمر الذي يشير إلى أن المدققين تأخذون بعين الاعتبار العوامل المحيطة لجودة التدقيق فيما يتعلق باستخدام بالعينة الطبقية وقد حققت الفقرة (٣٥) يتم اختيار العينات بالطريقة الطبقية عندما يكون المجتمع غير متجانس كأن تكون قيمتها متباعدة كثيرا. على أعلى وسط حسابي حيث بلغ (٣,٩٢٦٦) وانحراف معياري مقداره (٧٩٠٧٣. ٠) مما يعني ان المدققين ياخذون بعين الاعتبار طبيعة المجتمع والعينة المستخدمة حسب طبيعة التجانس بين المجتمع الدراسة

،ونلاحظ ايضا ان الفقره رقم (٤١) يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا حصلت على اقل متوسط حسابي حيث بلغ (٣,٤٢٣٧) وانحراف معياري مقداره (٠,٨٩٥٧٦)، مما يعني ان المدققين يأخذون بعين الإعتبار قياس ورقابة وضبط مخاطر أخطاء المعاينة عند استخدام العينة الطبقية بما يتناسب مع جودة التدقيق.

٧- وصف العامل المتعلق باستخدام العينة العنقودية.

جدول رقم (٣-١٢) استخدام العينة العنقودية

الرقم	الوصف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
٤٢	يجب أن يحتوي المجتمع على عناصر متجانسة مكونة من مجموعات أو عناقيد.	٣,٩٣٧٩	٠,٧٩١٧١	مرتفع
٤٣	يقوم المدقق باختيار العناقيد بموجب جدول الأرقام العشوائية، وفقاً للطريقة العشوائية البسيطة.	٣,٦٦٦٧	٠,٦٦٢٨٧	متوسط
٤٤	تعتبر كل العناصر الموجودة في المجموعة المختارة من ضمن العناصر في العينة.	٣,٦٧٢٣	٠,٦٧٨٣٨	متوسط
٤٥	عند تقييم نتائج العينات يجب على المدقق ممارسة الحكم الشخصي في تقدير الأهمية النسبية لنقاط ضعف الرقابة.	٣,٦٣٨٤	٠,٧٣٤١٥	متوسط
٤٦	يستخدم المدقق الحكم المهني في اختيار معدل مسموح به للخطأ.	٣,٦١٥٨	٠,٧٨٢٩٠	متوسط
٤٧	تتمتع طريقة اختيار العينة العنقودية بالموضوعية التامة.	٣,٤٨٥٩	٠,٧٣١٦٥	متوسط
٤٨	يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا.	٣,٣٢٢٠	٠,٩٤٩٤١	متوسط
	المجموع	٣,٦١٩٨	٠,٦٨٩٥٢	متوسط

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير استخدام بالعينة العنقودية (٣,٦١٩٨) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري مقداره (٠,٦٨٩٥) ،وهذا يشير إلى أن استخدام العينة العنقودية متوسطة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين تأخذون بعين الاعتبار العوامل المحيطة لجودة التدقيق فيما يتعلق باستخدام بالعينة العنقودية وقد حققت الفقرة (٤٢) يجب أن يحتوي المجتمع على عناصر متجانسة مكونة من مجموعات أو عناقيد. على أعلى وسط حسابي حيث بلغ (٣,٩٣٧٩) وانحراف معياري مقداره(٠,٧٩١٧) مما يعني ان المدققين ياخذون بعين الاعتبار طبيعة المجتمع والعينة المستخدمة حسب طبيعة التجانس بين المجتمع الدراسة وايضا يجب ان يقسم المجتمع الى

مجموعات، ونلاحظ ايضا ان الفقره رقم(٤٨) يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا حصلت على اقل متوسط حسابي حيث بلغ (٣,٣٢٢٠) وانحراف معياري مقداره (٠,٩٤٩٤)، مما يعني ان المدققين يأخذون بعين الإعتبار قياس ورقاية وضبط مخاطر أخطاء المعاينة عند استخدام العينة الطبقية بما يتناسب مع جودة التدقيق.

٥-١١ وصف المتغير التابع جودة التدقيق

جدول رقم (٣-١٣) وصف المتغير التابع

الرقم	الوصف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
٤٩	**عملية التدقيق تتم بواسطة أشخاص حصلو على مستوى ملائم من التدريب ولديهم المهارة الفنية الملائمة.**	٣,٩٨٨٧	٠,٧٣٨٤٦	مرتفع
٥٠	**تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم.**	٤,٠٠٠٠	٠,٧٥٣٧٨	مرتفع
٥١	**التوصل إلى فهم كافي للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي يجب القيام بها**	٤,٠٨٤٧	٠,٧٤٥١٧	مرتفع
٥٢	**الحصول على الأدلة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات حتى توفر أساس مناسب للتوصل الى رأي في القوائم المالية محل التدقيق.**	٣,٩٤٣٥	٠,٦٩٦٧٣	مرتفع
٥٣	**يحدد التقرير إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.**	٣,٩٧١٨	٠,٧٤٩٤٦	مرتفع
٥٤	**يحدد التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة بين الفترات المتتالية.**	٣,٧٧٩٧	٠,٩١٨٢٧	مرتفع
٥٥	**السياسات والإجراءات التي توفر تأكيد العمل الذي قام به المدقق تتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعاير الجودة.**	٣,٩٢٦٦	٠,٧٢٣١٨	مرتفع
٥٦	**القيام ببذل العناية المهنية اللازمه**	٣,٩١٥٣	٠,٧٦٧٧٠	مرتفع
٥٧	**توفر الحياد والأمانة وعدم التحيز في عملية التدقيق.**	٣,٩٠٤٠	٠,٨٠٢٥٨	مرتفع
٥٨	**الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية.**	٣,٨٨٧٠	٠,٨٧١٧١	مرتفع
	المجموع	٣,٩٣٧٩	٠,٦٤٩٨١	مرتفع

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير جودة التدقيق (٣,٩٣٧٩) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري مقداره (٠,٦٤٩٨) وهذا يشير إلى أن جودة التدقيق مرتفع مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين تأخذون بعين الاعتبار العوامل المحيطة عند تحديد جودة التدقيق وقد حققت الفقرة (٥١) التوصل إلى فهم كافي للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي يجب القيام بها على أعلى وسط حسابي حيث بلغ (٤,٠٨٤٧) وانحراف معياري مقداره (٠,٧٤٥١) مما يعني ان المدققين ان الرقابة الداخلية تشكل العنصر الرئيسي في عملية التخطيط وبالتالي تؤثر على جودة التدقيق، ونلاحظ ايضا ان الفقره رقم (٥٤) تقضي يحدد التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة بين الفترات على اقل متوسط حسابي حيث بلغ (٣,٧٧٩٧) وانحراف معياري مقداره (٠,٩١٨٢) .

٥-١٢ المعالجات الإحصائية

معامل الانحدار المتعدد ان معادلة الانحدار المتعدد تساوي

$$Y=b0+b1x1+b2x2+\ldots\ldots\ldots\ldots+bnxn$$

وتم استخدام معامل B حيث إذا كانت قيمة B أكبر للمتغير المستقل يدل على وجود قوة تأثير على المتغير التابع بمستوى دلالة α≥ ٥% وكانت النتيجة كما يلي :

جدول رقم (٣-١٤) أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع

	قيمة (B)	قيمة(Beta)	قيمة (T) مستوى الدلالة	
ثابت	٢,١٧٧		٤٠,٩٣	٠,٠٠٠
الاختيار المباشر للعينة	٠,١٣٨	٠,١٤٠	٣٠,٧١٧	٠,٠٢٨
اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة	٠,١٤٢	٠,١٣٤	٣٥,٧٦٨	٠,٠١٩
اختيار العينة المصادفة	٠,١٩٩	٠,١٣٢	٤٧,٨٣٢	٠,٠٠٥
العينة العشوائية البسيطة	٠,١٨٩	٠,١٨٥	٤٥,١٠٥	٠,٠٠٧
العينة المنتظمة	٠,٣٥٩	٠,٣٥٦	٥٤,٦٨٤	٠,٠٠١
العينة الطبقية	٠,٢٩٠	٠,١٩٩٩	٥٠,٢٠٣	٠,٠٠٣
العينة العنقودية	٠,٤٥٦	٠,٠٥٨	٦٢,٦٨٧	٠,٠٠٠
قيمة F	**F المحسوبة**		**مستوى الدلالة**	
	٤٠,٧٦		٠,٠٠٠	

يشير الجدول رقم (٣- ١٤) إلى أن أكثر العوامل تأثيراً في العامل التابع هو العينة العنقودية حيث كانت قيمة B (٠,٤٥٦) وجاء في المرتبة الثانية العينة المنتظمة حيث كانت قيمة B (٠,٣٥٩) وفي المرتبة الثالثة الطبقية حيث بلغت B (٠,٢٩٠) والمرتبة الرابعة العينة مصادفة حيث بلغت B (٠,١٩٩) والمرتبة الخامسة العشوائية البسيطة فبلغت B (٠,١٨٩) والمرتبة السادسة اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة B (٠,١٤٢) وفي المرتبة السابعة الاختيار المباشر للعينة B (٠,١٣٨) وأن قيمة F المحسوبة والبالغة ٤٠,٧٦ وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية ≤ ٠,٠٥ مما يدل على وجود دلاله إحصائية لمتغيرات الدراسة.

٣-١٣ نموذج الدراسة

استخدمت الدراسة R^2 لتقييم معادلة الانحدار، ويشير R^2 إلى نسبة ما تأثير المتغيرات مجتمعة على المتغير التابع، ومن خلال الجدول رقم (٩) فان الانحدار لهذه الدراسة هو٣٦,٨% وان قيمة (R) الارتباط هي (٦٠,٦%) وهذا يدل على أن هناك علاقة ارتباط معنوية طردية ما بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع.

جدول رقم (٣-١٥) نموذج الدراسة

Adjusted R Square	R Square	R	Model
.325	.368	.606	1

٣-١٤ اختبار الفرضيات

إن الهدف من عملية اختبار الفرضيات هو الإجابة على أسئلة الدراسة.

الفرضية الأولى : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لأساليب اختيار العينة الاحتمالية على جودة التدقيق . ويتفرع عنها الفرضيات التالية :

- لا يوجد اثر لاسلوب الاختيار المباشر للعينة على جودة التدقيق.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٣-١٤) من متابعة قيمة T للفرضية الأولى والتي تنص على أنه لا يوجد اثر لاسلوب الاختيار المباشر للعينة على جودة التدقيق، وحيث بلغت قيمة T

المحسوبة (٣٠,٧١٧) وذات دلالة تأثير عند مستوى دلالة ≤ ٠,٠٥ حيث بلغ مستوى الدلالة (٠,٠٢٨) وعليه يتم رفض فرضية الدراسة العدمية، وقبول الفرضية البديلة **التي تنص على أنه يوجد اثر لاسلوب الاختيار المباشر للعينة على جودة التدقيق**

- لا يوجد اثر لاسلوب اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة على جودة التدقيق.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٣-١٤) من متابعة قيمة T للفرضية الفرعية الثانية التي تنص على لا يوجد اثر لاسلوب اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة على جودة التدقيق. وحيث بلغت قيمة T المحسوبة (٣٥,٧٦٨) وذات دلالة تأثير عند مستوى دلالة ≤ ٠,٠٥ حيث بلغ مستوى الدلالة (٠,٠١٩) وعليه يتم رفض فرضية الدراسة وقبول الفرضية البديلة التي تنص أنه يوجد اثر لاسلوب اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة على جودة التدقيق.

- لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة مصادفة على جودة التدقيق.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٣-١٤) من متابعة قيمة T للفرضية الثالثة والتي تنص على أنه لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة مصادفة على جودة التدقيق وحيث بلغت قيمة T المحسوبة (٤٧,٨٣٢) وذات دلالة تأثير عند مستوى دلالة ≤ ٠,٠٥ حيث بلغ مستوى الدلالة (٠,٠٠٥) وعليه يتم رفض فرضية الدراسة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة مصادفة على جودة التدقيق

- **الفرضية الثانية :** لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاساليب اختيار العينة الاحتمالية على جودة التدقيق ويتفرع عنها الفرضيات التالية.

- لا يوجد اثر لاسلوب اختيار العينة العشوائية البسيطة على جودة التدقيق.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٣-١٤) من متابعة قيمة T للفرضية الرابعة التي تنص على أنه لا يوجد اثر لاسلوب اختيار العينة العشوائية البسيطة على جودة التدقيق. وحيث بلغت قيمة T المحسوبة (٤٥,١٠٥) ذات تأثير عند مستوى دلالة ≤ ٠,٠٥ حيث بلغ مستوى الدلالة (٠,٠٠٧) وعليه يتم رفض فرضية الدراسة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص يوجد اثر لاسلوب اختيار العينة العشوائية البسيطة على جودة التدقيق

- لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة المنتظمة على جودة التدقيق.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٣-١٤) من متابعة قيمة T للفرضية الخامسة التي تنص على أنه لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة المنتظمة على جودة التدقيق. وحيث

بلغت قيمة T المحسوبة (٥٤,٦٨٤) ذات تأثير عند مستوى دلالة ≤٠,٠٥ حيث بلغ مستوى الدلالة (٠,٠٠١) وعليه يتم رفض فرضية الدراسة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص **يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة المنتظمة على جودة التدقيق.**

- لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة الطبقية على جودة التدقيق.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٣-١٤) من متابعة قيمة T للفرضية السادسة التي تنص على أنه لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة الطبقية على جودة التدقيق. وحيث بلغت قيمة T المحسوبة (٥٠,٢٠٣) ذات تأثير عند مستوى دلالة ≤ ٠,٠٥ حيث بلغ مستوى الدلالة (٠,٠٠٣) وعليه يتم رفض فرضية الدراسة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص **يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة الطبقية على جودة التدقيق**

- لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة العنقودية على جودة التدقيق.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٣-١٤) من متابعة قيمة T للفرضية السابعة التي تنص على أنه لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة العنقودية على جودة التدقيق. وحيث بلغت قيمة T المحسوبة (٦٢,٦٨٧) ذات تأثير عند مستوى دلالة ≤ ٠,٠٥ حيث بلغ مستوى الدلالة (٠,٠٠٠) وعليه يتم رفض فرضية الدراسة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص **يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاسلوب اختيار العينة العنقودية على جودة التدقيق.**

٣-١٥ النتائج والتوصيات

نتائج الدراسة

لقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب المعاينة على جودة التدقيق وبالرجوع إلى تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها ويمكننا استنتاج أهم النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال الدراسة وهي:-

١- **النتيجة الاولى :يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاساليب اختيار العينة غير الاحتمالية على جودة التدقيق** ، بناء على اختبار الفرضيات الفرعية.

- يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاسلوب الاختيار المباشر للعينة على جودة التدقيق، حيث كانت هذه الطريقة بالمرتبة السابعة من حيث تأثيرها على جودة التدقيق، حيث كانت قيمة T (٣٠,٧١٧)

وقيمة المعنوية ٠,٠٢٨ ومن أهم الفقرات التي ساهمت بأثر طريقة الإختيار المباشر للعينة على جودة التدقيق أن المدققين يعتمدون على الحكم الشخصي وعلى معلومات عن المجتمع المراد فحصة، وأيضا يقوم المدقيقين بالإختيار المباشر للعينة بناء على معايير حكمية يضعها المدقيقن بأنفسهم.

- يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاسلوب اختيار للعينة وفقا لمجموعة متتابعة على جودة التدقيق، حيث كانت هذه الطريقة بالمرتبة السادسة من حيث تأثيرها هلى جودة التدقيق حيث كانت قيمة T (٣٥,٧٦٨) وقيمة المعنوية ٠,٠١٩ ومن اهم الفقرات التي ساهمت بأثر طريقة اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة على جودة التدقيق الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماتة عن المجتمع المراد فحصة، بالإضافة أن طريقة الاختيار وفقا لمجموعة متتابعة تقتصر الوقت والجهد.
- يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاسلوب اختيار العينة مصادفة على جودة التدقيق وذلك بالمرتبة الرابعة حيث كانت قيمة T (٤٧,٨٣٢) وقيمة المعنوية ٠,٠٠٥ ومن اهم الفقرات التي ساهمت بأثر طريقة اختيار مصادفة على جودة التدقيق الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماتة عن المجتمع المراد فحصة.

٢- **النتيجة الثانية :- يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاثر اساليب اختيار العينة الاحتمالية على جودة التدقيق**، بناء على اختبار الفرضيات الفرعية التالية

- يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاسلوب اختيار للعينة العشوائية البسيطة على جودة التدقيق وذلك بالمرتبة الخامسة حيث كانت قيمة T (٤٥,١٠٥) وقيمة المعنوية ٠,٠٠٧ ومن اهم الفقرات التي ساهمت بأثر طريقة اختيار العينة العشوائية البسيطة على جودة التدقيق أن هذه الطريقة توفر فرص متساوية لمفردات المجتمع بأن تكون ضمن مفردات العينة، بالإضافة بأن هذه الطريقة توفر الوقت والجهد وكذلك تدني التكلفة.
- يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاسلوب اختيار العينة المنتظمة على جودة التدقيق وذلك بالمرتبة الثانية حيث كانت قيمة T (٥٤,٦٨٤) وقيمة المعنوية ٠,٠٠١ ومن اهم الفقرات التي ساهمت بأثر طريقة اختيار العينة المنتظمة على جودة التدقيق أن هذه الطريقة توفر فرص متساوية لمفردات المجتمع بأن تكون ضمن مفردات العينة، وايضا سهولة وسرعة اختيار مفردات العينة.
- يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاسلوب اختيار للعينة الطبقية على جودة التدقيق وذلك بالمرتبة الثالثة حيث كانت قيمة T (٥٠,٢٠) وقيمة المعنوية ٠,٠٠٣ ومن اهم الفقرات التي ساهمت بأثر طريقة العينة الطبقية على جودة التدقيق أنه يتم اختيار العينة لهذه الطريقة عندما يكون مجتمع العينة غير

متجانس كأن تكون قيمها متباعدة كثيرا، بالإضافة الى ان المدقق يقوم بتقسيم هذا المجتمع غير المتجانس الى طبقات محددة يجري تعريفها بشكل واضح وصريح.

- يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاسلوب اختيار العينة العنقودية على جودة التدقيق وذلك بالمرتبة الاولى حيث كانت قيمة T (٦٢,٦٨) وقيمة المعنوية ٠,٠٠٠ ومن اهم الفقرات التي ساهمت بأثر طريقة العينة العنقودية على جودة التدقيق بأن المجتمع يحتوي على عناصر متجانسة ومكونة من مجموعات أو عناقيد، وكذلك ان كل العناصر المجودة في المجموعة المختارة تكون من ضمن عناصر العينة.

التوصيات

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي :-

١- عند استخدام طرق اختيار العينة الغير احتمالية يجب على المدقق أن ياخذ بعين الاعتبار باختيار الطريقة المناسبة التي تكون اكثر موضوعية، وتقلل من اخطاء المعاينة، وتقلل من التحيز في اختيار وتحديد حجم العينة.

٢- عند استخدام طرق اختيار العينة الإحتمالية يجب على المدقق أن ياخذ بعين الإعتبار بإختيار الطريقة التي يمكن من خلالها قياس ورقابة وضبط مخاطر أخطاء المعاينة كميا. واختيار الطريقة التي تقلل من القضاء على الحكم الشخصي للمدقق والتي تضعف خبرتة في مزاولة المهنة.

٣- ضرورة التاكد من تجانس مجتمع الفحص من اجل القدرة على تحديد طريقة اختيار العينة المناسبة للمجتع المراد فحصة.

٤- فحص قوة نظام الرقابة الداخلية والتاكد من قابليته للاستخدام العينات.

٥- التركيز على البيانات ذات الاهمية النسبية عند اختيار عينة التدقيق.

٦- يجب وضع معايير مناسبة تتعلق بطرق اختيار العينة من قبل مدققين ذوي خبرات.

٧- عقد الدورات المتخصصة في عينات التدقيق من قبل الجهات والجمعيات المختصة للتدقيق ولذلك لتزويد القائمين بعملية التدقيق بأهم طرق اختيار العينات.

المراجع

١- الجوهر والعقدة وابو سردانة، كريمه (٢٠١٠)، أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأ ردنية. **مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية** – المجلد العاشر.

٢- الخوري وعودة، عبير(٢٠١٠)، ممارسات اختيار عينات التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة من وجهة نظر المدقق الخارجي: دراسة ميدانية. مجلة المنار، مجلد ١٦ (العدد1).

٣- جبران، محمد علي (٢٠١٠)، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن. ال**ندوة الثانية عشر لسبل تطور المحاسبة في المملكة العربية السعودية،** جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية.

٤- ابو صالح، محمد صبحي (٢٠٠٩) **الطرق الإحصائية،**عمان الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

٥- الحدرب، زهير (٢٠١٠) **علم تدقيق الحسابات** ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن: دار البداية ناشرون وموزعون.

٦- العتوم والعاروري،شفيق العتوم (٢٠٠٥)، **الأساليب الإحصائية**، عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.

٧- الفيومي والدميري وشتيوي، محمد (٢٠٠٨)، **دراسات متقدمة في المراجعة** ، الاسكندرية، مصر: دار الفتح للتجليد الفني.

٨- القاضي ودحدوح، حسين (١٩٩٩) **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية،** الطبعة الاولى،عمان، الأردن :مؤسسة الوراق.

٩- توماس وهتكي، وليم (٢٠٠٦)،**المراجعة بين النظرية والتطبيق،** ترجمة د. احمد حامد حجاج، د.كمال الدين سعيد، الرياض، السعودية: ، دار المريخ للنشر.

١٠- جربوع، يوسف محمود (٢٠٠٧)، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق.** الطبعة الأولى عمان الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

١١- جمعة،احمد حلمي (٢٠٠٥)، **المدخل الى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، عمان، الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

١٢- ذنيبات، علي عبد القادر (٢٠٠٦) **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولة والأنظمة المحلية نظرية وتطبيق**، الطبعة الاولى، عمان،الأردن: المكتبة الوطنية.

١٣- صبح، داود يوسف (٢٠٠٢)، **تدقيق البيانات المالية تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية** ، الطبعة الاولى، بيروت، اللبنان: الناشر مكتبة صادرناشرون.

١٤- صبري،عزام صبري (٢٠٠٦)، **أساسيات في النظام الإحصائي الشامل**،الطبعة الأولى، عمان، الأردن: جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع.

١٥- علي، عبد الوهاب نصر (٢٠٠١) ، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية** ، الجزء الاول، الاسكندرية ،مصر: الدار الجامعية للنشر.

١٦- ابوعاقولة، جمال ناصر (٢٠٠٨)، **دراسة أثر العوامل الديمغرافية والبيئة الرقابية على جودة تدقيق الحسابات في الاردن** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت،عمان،الأردن.

١٧- أبوهين، إياد حسن (٢٠٠٥)، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونين في فلسطين**. رسالة ماجستيرغير منشورة الجامعة الاسلامية،غزة.

١٨- بني أحمد، عودة احمد (٢٠٠٠)، **العوامل المؤثرة في اختيار عينات التدقيق في البنوك التجارية الأردنية** . رسالة ماجستير غير منشورة جامعة آل البيت،عمان،الأردن.

١٩- جربوع، يوسف محمود (٢٠٠٧)، **المشاكل الناجمة عن استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي التخفيف من آثارها على القوائم المالية. دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين بقطاع غزة**. الجامعة الإسلامية غزة.

٢٠- زغرب،الحسن محمود (٢٠١٠)، **العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة**. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

21- Hoogduin, Hall, and Tsay (2010). Modified Sieve Sampling:A Method for Single- and Multi-Stage Probability Proportional-to-Size Sampling. Auditing: **A Journal of Practice & Theory American Accounting Association** Vol. 29, No. 1 DOI: 10.2308/aud.2010.29.1.125 May 2010 pp. 125–148

22- Janvrin , Bierstaker, and Lowe (2008), An Examination of Audit Information Technology Use and Perceived Importance. **Accounting Horizons**. Vol. 22, No. 1.

23- Peter R. Gillett Rutgers (2011). Differential Evaluation of Audit Evidence from Fixed versus Sequential Sampling. The State University of New Jersey , BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING . 1 DOI: 10.2308/bria.2011.23.1.65 . **American Accounting Association** . Vol. 23, No. 2011 pp. 65–85.

24- Richard E. Worthmann(2009) **,** Auditors : Use a Clear sample. is a **principal with Reznick Group PC in Bethesda**, Md. He can be reached at richard.wortmann@reznickgroup.com.

25- Arens , Elder and Beasley. Arens (2010), **Auditing and Assurance Services An Integrated Approach.** Fourteenth Edition.

26- Sekaran, Uma (2010) , **Research methods for business : A skill Building Approach** , 7th Edition , John Wiley and Sons , New York .

The effect of sampling methods on the auditing quality

(from the perspective of Jordanian auditors)

Prepared by

Raid Ahmad hussein Abu ALjhash

Supervisor

D. Mohamad Yaseen AL-rahahla

Abstract : This study aimed to identify the sampling methods and their impact on the quality of the audit. To achieve this objective study sought to indicate the effect of each of the methods of Non-probabilistic sample selection and probabilistic sample selection on the auditing quality. Questionnaire was designed for the practical side Treatment was distributed to Jordanian Chartered Accountants practicing and the number (358) have been distributed (187) questionnaires, 177 (94.6%) of them were analyzed by using spss, The multiple regression was used to test hypotheses .The most important results as follow: The first main result, There is a statistically significant effect of the methods of Non-probabilistic sample selection on the auditing quality. The second main result, There is a statistically significant effect of the methods of probabilistic sample selection on the auditing quality. Where the method of selecting the sample cluster is The First to affect on the auditing quality, The Second systematic sampling, The Third stratified sample, The Fourth haphazard sample, The Fifth simple random sample, The Sixth block sample, and Finally the direct selection of the sample. According to the results, the researcher recommended a set of recommendations including:- Auditor must take in consideration when choosing the appropriate method that the sample be more objective, reduce sampling errors, reduce the bias in the selection, determine the size of the sample, control and adjust the quantified sampling errors how to measure. and also to choose a way that reduces the elimination of the personal judgment of the auditor,in addition, th auditor must choose the method which enhance his experience and practicing in the profession.

ملحق رقم (1)

أسماء السادة محكمين الإستبانه

الرقم	الإسم	الجامعة
١	أ.د مشيل سويدان	جامعة اليرموك
٢	أ.د أحمد العمري	جامعة ليرموك
٣	أ.د محمود قاقيش	جامعة اليرموك
٤	أ.د وليد زكريا صيام	الجامعة الهاشمية
٥	د. حمزة الموالي	الجامعة الهاشمية
٦	د. غسان مطارنة	جامعة آل البيت
٧	د. جمال الشرايري	جامعة آل البيت
٨	د. عبد الرحمن الدلابيح	جامعة آل البيت
٩	د. سيف الشبيل	جامعة آل البيت
١٠	د. نوفان عليمات	جامعة آل البيت

استبانة

جامعة آل البيت

كلية ادارة المال والاعمال

قسم المحاسبة

الأخ المدقق الكريم

تحية طيبة وبعد،،

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على طرق وأساليب اختيار عينات التدقيق، وأثرها على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر مدقيقي الحسابات الخارجيين الأردنين. وهي متطلب للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة آل البيت.

لذا نرجو من منكم الإجابة على كل فقرة من فقرات الإستبانة بكل دقة وموضوعية بوضع علامة (√) للإجابة التي ترونها مناسبة من وجه نظركم. وإن مشاركتكم ضرورية جداً لنجاح هذه الدراسة حيث أن رأيكم وخبرتكم أحد ركائز نجاحها. علما بأن المعلومات التي سوف تعطيها ستكون لأغراض الدراسة فقط.

ولكم وافر الشكر ولإمتنان

إشراف	**الباحث**
أ.د محمد ياسين الرحاحلة	**رائد احمد حسين**
	٠٧٨٦٥٤٠١٦٠

معلومات عامة

١- العمر

☐ اقل من ٢٥ سنة ☐ من ٢٥ – 35 سنة ☐ من ٣٦- ٤٦ سنة ☐ 47 سنة فأكثر

٢- التخصص

☐ محاسبة ☐ ادارة ☐ إقتصاد ☐ اخرى(يرجى ذكرها)

٣- المؤهل العلمي.

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

٤- المسمى الوظيفي.

☐ مدير التدقيق ☐ رئيس قسم التدقيق ☐ مدقق حسابات

٥- الخبرة المهنية.

☐ أقل ٥ سنوات ☐ من ٥ – ١٠ سنوات ☐ من ١١ – ١٦ سنة ☐ ١٧ سنة فأكثر

٦- شهادات الممارسة المهنية

☐ محاسب قانوني اردني JCPA ☐ محاسب قانوني امريكي CPA

☐ محاسب قانوني عربي ACPA ☐ لا يوجد

أخي المدقق الكريم:

فيما يلي قائمة تعريفات أساليب اختيار العينات التي سترد في الاستبانة:

- **المسح الشامل:** أي دراسة المجتمع كاملا، كأن يقوم المدقق بتدقيق كل فواتير المشتريات خلال شهر معين.
- **الاختيار المباشر للعينة**: ويتم فيه اختيار كل عنصر في العينة بناء على بعض المعايير الحكمية التي يضعها المدقق.
- **اختيار العينة وفقا لمجموعة متتابعة:** اختيار العديد من العناصر المتتابعة، حيث يتم بمجرد اختيار العنصر الأول في المجموعة، يقوم المدقق باختيار باقي عناصر المجموعة بشكل تلقائي.
- **اختيار العينة مصادفة (الصدفية):** عندما يقوم المدقق باختيار العناصر في العينة بغض النظر عن الحجم، المصدر أو أية خصائص مميزة أخرى، فانه يحاول أن يتم الاختبار دون تحيز.
- **العينة العشوائية البسيطة:** يكون فيها فرصة متساوية لكل من العناصر في المجتمع لتشكيل العينة.
- **العينة المنتظمة:** يقوم المدقق بحساب فاصل Interval (طول الدورة) وذلك من خلال قسمة عدد عناصر المجتمع على حجم العينة المطلوب، ثم يتم اختيار رقم البداية عشوائيا من الفاصل الأول، ثم يتم إضافة المدى لاختيار العنصر الثاني وهكذا...
- **العينة العشوائية الطبقية**: يقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية طبقا للحجم مع الحصول على العينات الكبيرة من المجتمعات الفرعية الكبيرة.
- **العينة العشوائية العنقودية**: يقوم المدقق باختيار العناقيد بموجب جدول الأرقام العشوائية ووفقاً للطريقة العشوائية البسيطة، وتعتبر كل العناصر الموجودة في المجموعة المختارة من ضمن العناصر في العينة.

المحور الأول: طرق إختيار العينة الحكمية (غير الاحتمالية).

اولاً: عند إستخدام طريقة الإختيار المباشر للعينة ما هي درجة موافقتكم على مدى ملاءمة كل من الفقرات التالية للمساهمة بجودة التدقيق.

	الفقرات التالية تساهم في جودة تدقيق الحسابات.	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
١	الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماته عن المجتمع المراد فحصه.					
٢	يقوم المدقق بالإختيار المباشر للعينة بناءً على معايير حكمية قام المدقق بوضعها.					
٣	تتعلق المعايير التي يضعها المدقق بتمثيل العينة وقد لا تتعلق بذلك.					
٤	يكون المدقق قادراً على تحديد العناصر التي تكون أكثر إحتمالاً للتحريف.					
٥	تتمتع طريقة الإختيار المباشر بالموضوعية التامة.					
٦	يقلل الإختيار المباشر للعينة من أخطاء المعاينة.					
٧	يستطيع المدقق تجنب التحيز في إختيار العينة وتحديد حجمها.					

ثانياً: عند إستخدام العينة وفقاً لمجموعة متتابعة ما هي درجة موافقتكم على مدى ملاءمة كل من الفقرات التالية للمساهمة بجودة التدقيق.

	الفقرات التالية تساهم في جودة تدقيق الحسابات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
١	الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماته عن المجتمع المراد فحصه.					
٢	بعد اختيار العنصر الأول في المجموعة يتم إختيار باقي عناصر المجموعة بشكل تلقائي.					
٣	تقتصر الجهد والوقت.					
٤	تتمتع طريقة الاختيار وفقا لمجموعة متتابعة بالموضوعية التامة.					
٥	تقلل طريقة الاختيار وفقا لمجموعة متتابعة من أخطاء المعاينة.					
٦	يستطيع المدقق تجنب التحيز في إختيار العينة وتحديد حجمها.					

ثالثاً: عند إستخدام العينة مصادفة ما هي درجة موافقتكم على مدى ملاءمة كل من الفقرات التالية للمساهمة بجودة التدقيق.

	الفقرات التالية تساهم في جودة تدقيق الحسابات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
١	الإعتماد على الحكم الشخصي للمدقق وعلى معلوماته عن المجتمع المراد فحصه.					
٢	اختيار العينة مصادفة يتم بدون اتباع تقنيات منتظمة أو مبنية على أساس منتظم.					
٣	يتأكد المدقق أن جميع العناصر في المجتمع لديها نفس الإحتمال في الاختيار.					
٤	سهولة اختيار العينة والحصول على نتائجها.					
٥	تُعد طريقة الإختيار مصادفة مفيدة ولا ينبغي تجاهلها.					
٦	يستطيع المدقق تجنب التحيز في اختيار العينة وتحديد حجمها.					
٧	تقلل طريقة اختيار العينة مصادفة من أخطاء المعاينة.					

المحورالثاني: طرق إختيار العينة الاحتمالية.

اولاً: عند إستخدام العينة العشوائية البسيطة ما هي درجة موافقتكم على مدى ملاءمة كل من الفقرات التالية للمساهمة بجودة التدقيق.

	الفقرات التالية تساهم في جودة تدقيق الحسابات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
١	العينة العشوائة البسيطة توفر فرص متساوية لمفردات المجتمع بأن تكون ضمن مفردات العينة.					
٢	يستتخدم المدققون الحاسوب في توليد الأرقام العشوائية، مثل برامج لوحات العرض الإلكترونية ومولدات الأرقام العشوائية					
٣	تدني أخطاء معاينة التدقيق في اختيار الأرقام والتوثيق الآلي للإختيار.					
٤	توفير الوقت والجهد وتدني التكاليف.					
٥	تتمتع طريقة اختيار العينة العشوائية البسيطة بالموضوعية التامة.					
٦	يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا.					
٧	تقضي على الحكم الشخصي للمدقق وتضعف خبرتة في مزاولة المهنة.					

ثانياً: عند إستخدام العينة المنتظمة ما هي درجة موافقتكم على مدى ملاءمة كل من الفقرات التالية للمساهمة بجودة التدقيق.

	الفقرات التالية تساهم في جودة تدقيق الحسابات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
١	العينة المنتظمة توفر فرص متساوية لمفردات المجتمع بأن تكون ضمن مفردات العينة.					
٢	إذا لم تكن الخاصية التي يريد المدقق إختبارها موزعة توزيعاً طبيعيا فمن غير الملائم الإعتماد على هذه الطريقة.					
٣	سهولة توثيق عملية إختيار مفردات العينة بسبب تتابع أرقام المفردات.					
٤	توفر العينة المنتظمة سهولة وسرعة اختيار مفردات العينة.					
٥	تتمتع طريقة اختيار العينة المنتظمة بالموضوعية التامة.					
٦	يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا.					
٧	تقضي على الحكم الشخصي للمدقق وتضعف خبرتة في مزاولة المهنة.					

ثالثاً: عند إستخدام العينة الطبقية ما هي درجة موافقتكم على مدى ملاءمة كل من الفقرات التالية للمساهمة بجودة التدقيق.

	الفقرات التالية تساهم في جودة تدقيق الحسابات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
١	يتم اختيار العينات بالطريقة الطبقية عندما يكون المجتمع غير متجانس كأن تكون قيمتها متباعدة كثيرا.					
٢	يقوم المدقق بتقسيم المجتمع غير المتجانس إلى طبقات محددة يجري تعريفها بشكل واضح ودقيق.					
٣	الحصول على تقدير دقيق لمتوسط كل طبقة عن طريق عينة مأخوذة من هذه الطبقات.					
٤	توحيد التقديرات لكل الطبقات يُمَكن المدقق من الحصول على تقدير دقيق للمجتمع وبذلك يزيد من دقة التقدير.					
٥	تميل العينة الطبقية إلى استبعاد العينات أو المفردات المتطرفة التي تساهم كثيراً في تباين العينة.					
٦	تتمتع طريقة اختيار العينة الطبقية بالموضوعية التامة.					
٧	يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا.					

رابعاً: عند إستخدام العينة العنقودية ما هي درجة موافقتكم على مدى ملاءمة كل من الفقرات التالية للمساهمة بجودة التدقيق.

	الفقرات التالية تساهم في جودة تدقيق الحسابات	**موافق بشدة**	**موافق**	**موافق بدرجة متوسطة**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
١	يجب أن يحتوي المجتمع على عناصر متجانسة مكونة من مجموعات أو عناقيد.					
٢	يقوم المدقق باختيار العناقيد بموجب جدول الأرقام العشوائية، وفقاً للطريقة العشوائية البسيطة.					
٣	تعتبر كل العناصر الموجودة في المجموعة المختارة من ضمن العناصر في العينة.					
٤	عند تقييم نتائج العينات يجب على المدقق ممارسة الحكم الشخصي في تقدير الأهمية النسبية لنقاط ضعف الرقابة.					
٥	يستخدم المدقق الحكم المهني في اختيار معدل مسموح به للخطأ.					
٦	تتمتع طريقة اختيار العينة العنقودية بالموضوعية التامة.					
٧	يمكن قياس ورقابة وضبط مخاطر اخطاء المعاينة كميا.					

المحور الثالث: جودة التدقيق.

	الفقرات التالية تساهم في جودة تدقيق الحسابات	**موافق بشدة**	**موافق**	**موافق بدرجة متوسطة**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
١	عملية التدقيق تتم بواسطة أشخاص حصلو على مستوى ملائم من التدريب ولديهم المهارة الفنية الملائمة.					
٢	تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم.					
٣	التوصل إلى فهم كافي للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي يجب القيام بها					
٤	الحصول على الأدلة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات حتى توفر أساس مناسب للتوصل الى رأي في القوائم المالية محل التدقيق.					
٥	يحدد التقرير إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.					
٦	يحدد التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة بين الفترات المتتالية.					
٧	السياسات والإجراءات التي توفر تأكيد العمل الذي قام به المدقق تتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعاير الجودة.					
٨	القيام ببذل العناية المهنية اللازمه					
٩	توفر الحياد والأمانة وعدم التحيز في عملية التدقيق.					
١٠	الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية.					